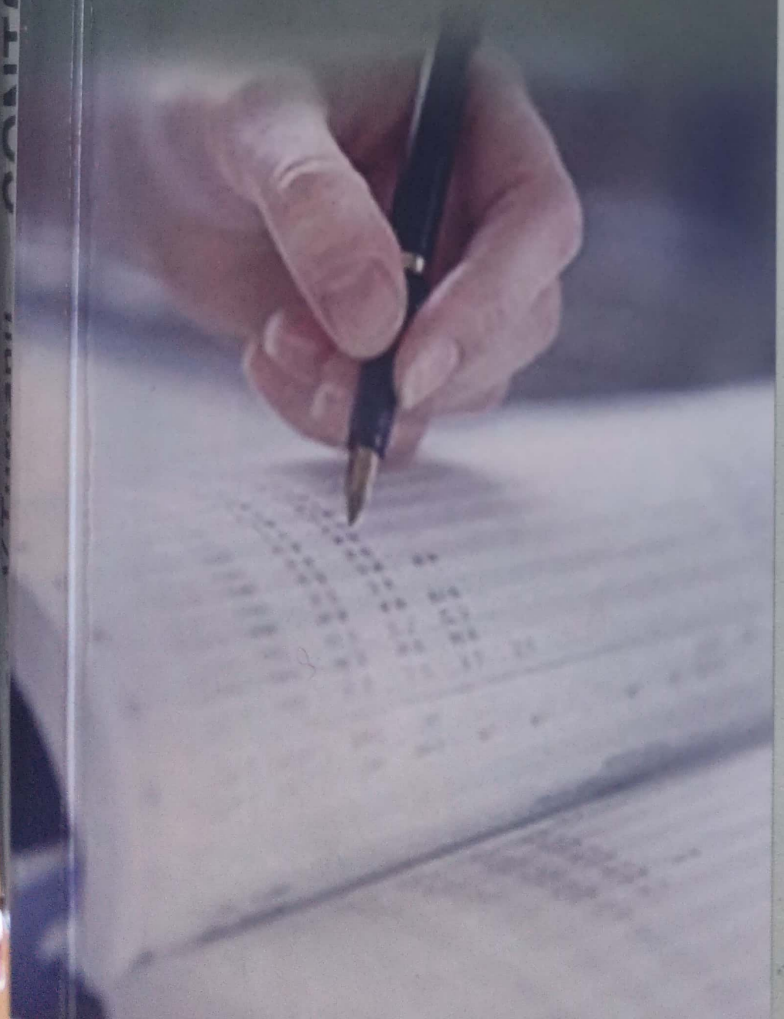
ASEM

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

V.Bucur V.Țurcanu
A.Graur

CONTABILITATEA IMPOZITELOR



- Contabilitatea impozitului pe venit
- Contabilitatea taxei pe valoare adăugată
- Contabilitatea accizelor, altor impozite şi taxe

CONTABILITATEA IMPOZITELOR

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

V.Bucur, V.Țurcanu, A.Graur

CONTABILITATEA IMPOZITELOR

- Contabilitatea impozitului pe venit
- Contabilitatea taxei pe valoare adăugată
- Contabilitatea accizelor, altor impozite şi taxe

Scanned with OKEN Scanner

CZU 336.22(075.8)
B 87

Aprobat de Senatul Academiei de Studii Economice a Moldovei în calitate de manual pentru instituţiile de învăţământ cu profil economic.

Recenzenţi: **Catedra „Evidenţă contabilă”** a Universităţii Agrare de Stat din Moldova.
Lilia Grigoroi, doctor în ştiinţe economice, conferenţiar universitar, şef catedră „Contabilitate”, ASEM

Descrierea CIP a Camerei Naţionale a Cărţii

Bucur, V.

Contabilitatea impozitelor: Contabilitatea impozitului pe venit. Contabilitatea taxei pe valoare adăugată. Contabilitatea accizelor, altor impozite şi taxe: [pentru uzul studenţilor] / V. Bucur, V. Ţurcanu, A. Graur; Acad. de Studii Econ. a Moldovei. – Ch.: ASEM, 2005 (Î.S. F.E.-P. “Tipografia Centrală”). – 562 p.

Bibliogr. p. 559 (... tit.)
ISBN 9975-78-438-0
2000 ex.

336.22(075.8)

© V.Bucur
© V.Ţurcanu
© A.Graur

ISBN 9975-78-438-0

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Introducere.....7

PARTEA I.
CARACTERISTICA GENERALĂ A SISTEMULUI FISCAL ÎN REPUBLICA MOLDOVA

1.1. Noţiuni generale şi sistemul impozitelor.....9
1.2. Contabilitatea în raport cu fiscalitatea.....11

PARTEA II.
CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT A PERSOANEI CARE PRACTICĂ ACTIVITATE DE ANTREPRENOR

Capitolul 1. Caracteristica generală a impozitului pe venit.....16
1.1. Noţiuni generale privind impozitul pe venit.....16
1.2. Principii generale şi metode de constatare şi contabilizare a impozitului pe venit.....21

Capitolul 2. Modul de calculare a impozitului pe venit pentru persoana care practică activitate de întreprinzător.....28
2.1. Definiţia şi calcularea venitului contabil şi venitului impozabil.....28
2.2. Caracteristica, clasificarea şi calcularea diferenţelor permanente şi temporare.....53
2.3. Modul de determinare a datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit.....62

Capitolul 3. Contabilitatea impozitului pe venit a persoanei care practică activitate de întreprinzător.....66
3.1. Conţinutul economic, structura şi contabilitatea cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit.....66
3.2. Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată.....84
3.3. Contabilitatea şi impozitarea activelor de capital.....109
3.4. Contabilitatea şi impozitarea operaţiilor privind pierderea şi înlocuirea forţată a activelor.....117
3.5. Contabilitatea impozitelor amânate aferente operaţiilor cu active uzurabile.....127
3.6. Contabilitatea şi fiscalitatea pierderilor fiscale.....150
3.7. Calcularea şi contabilitatea trecerilor în cont şi a datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit.....160

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4. Modul de întocmire şi prezentare a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător.....174
4.1. Întocmirea şi prezentarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător.....174
4.2. Modul de calculare şi declarare a impozitului pe venit de către agenţii economici care au filiale şi subdiviziuni pe teritoriul R.M.....229
4.3. Modul de întocmire şi prezentare a Declaraţiei de către întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier).....241

PARTEA III.
CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUATĂ

Capitolul 1. Noţiuni generale privind taxa pe valoarea adăugată şi principiile de determinare a obligaţiilor fiscale aferente.....249
1.1. Noţiuni generale privind taxa pe valoarea adăugată.....249
1.2. Principiile determinării obligaţiilor fiscale privind TVA.....255
1.3. Trecerea în cont şi determinarea TVA spre plată.....263

Capitolul 2. Contabilitatea TVA aferentă procurărilor.....266
2.1. Factura fiscală şi modul de completare a acesteia.....266
2.2. Contabilitatea TVA aferentă procurărilor de bunuri şi servicii.....274
2.3. Contabilitatea TVA la procurarea de bunuri (servicii) cînd un participant al acestea nu este plătitor de TVA..... 286
2.4. Contabilitatea TVA la procurările de bunuri, servicii de la subiecţii economici care nu au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii.....288
2.5. Contabilitatea TVA aferente valorilor materiale lipsă şi delapidărilor.....292
2.6. Contabilitatea TVA aferente valorilor materiale utilizate pentru activitate distractivă 296
2.7. Aplicarea TVA în livrările efectuate în/din zonele economice libere şi contabilitatea acesteia.....298
2.8. Contabilitatea TVA la importul de valori materiale.....306
2.9. Contabilitatea TVA la importul de servicii.....312
2.10. Contabilitatea TVA în cazul decontării creanţelor compromise.....318

Scanned with OKEN Scanner

2.11. Contabilitatea TVA în cazul decontării datoriilor compromise.....324

Capitolul 3. Contabilitatea TVA aferente livrărilor.....331
3.1. Contabilitatea TVA în operaţiile de livrare a valorilor materiale.....331
3.2. Contabilitatea TVA în operaţiile de vânzare a valorilor materiale (serviciilor) cu plată anticipată (în avans).....337
3.3. Contabilitatea TVA în prestarea serviciilor.....342
3.4. Contabilitatea TVA în operaţiile de transmitere a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale.....349
3.5. Contabilitatea TVA aferentă vânzărilor de mijloace fixe.....357
3.6. Contabilitatea TVA în operaţiile de vânzare a altor active curente.....361
3.7. Contabilitatea TVA în livrările cu discont şi rabat comercial.....367
3.8. Contabilitatea TVA în livrările cu plata în rate.....375
3.9. Contabilitatea TVA în livrările efectuate la achitarea retribuirii muncii.....379
3.10. Contabilitatea TVA în operaţiile de returnare şi reducere de preţ a produselor (mărfurilor) vândute.....382
3.11. Contabilitatea TVA în tranzacţiile de arendă (chirie).....392
3.12. Contabilitatea TVA în vânzările de mărfuri cu ridicata şi în tranzit.....408
3.13. Contabilitatea în comercializarea mărfurilor cu amănuntul....413
3.14. Contabilitatea TVA aferentă vânzărilor de mărfuri primite în consignaţie (comision) de la persoane juridice.....415
3.15. Contabilitatea TVA în comercializarea bunurilor primite în consignaţie de la persoanele fizice.....428
3.16. Contabilitatea TVA în comercializarea produselor în magazinele proprii.....432
3.17. Contabilitatea TVA în transmiterea bunurilor gajate.....434
3.18. Contabilitatea TVA la livrarea bunurilor în ambalaje.....439
3.19. Contabilitatea TVA în operaţiile de prelucrare a materiei prime (materialelor).....446
3.20. Contabilitatea TVA în operaţiile de export.....467
3.21. Contabilitatea TVA în cazul efectuării livrărilor impozabile şi neimpozabile.....475
3.22. Modul şi contabilitatea restituirii TVA.....478
3.23. Contabilitatea TVA în livrările efectuate de cooperativele agricole.....485

Scanned with OKEN Scanner

3.24. Contabilitatea TVA aferente livrărilor de pâine, produse de panificaţie, lapte şi produse lactate.....489
3.25. Particularităţile contabilităţii TVA la alte întreprinderi agricole.....490
3.26. Modul de întocmire a registrelor de evidenţă a procurărilor şi livrărilor.....496
3.27. Modul de întocmire a Declaraţiei privind TVA.....500

PARTEA IV.
CONTABILITATEA ACCIZELOR ŞI ALTOR IMPOZITE ŞI TAXE

Capitolul 1. Contabilitatea accizelor.....506
1.1. Noţiuni generale şi obiecte impozabile cu accize.....506
1.2. Modul de calculare al accizelor.....508
1.3. Înlesniri la plata accizelor.....511
1.4. Contabilitatea operaţiilor privind accizele.....512
1.5. Întocmirea şi prezentarea Declaraţiei privind accizele.....521

Capitolul 2. Contabilitatea altor impozite şi taxe.....525
2.1. Contabilitatea taxei vamale.....525
2.2. Contabilitatea impozitului pe bunurile imobiliare şi a impozitului funciar.....535
2.3. Contabilitatea taxelor locale.....545
2.3. Contabilitatea taxei pentru folosirea drumurilor auto şi a taxei pentru apă.....553

Bibliografie.....559

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE

Disciplina „Contabilitatea impozitelor" se predă după însuşirea de către studenţi a cursurilor „Metode şi tehnici fiscale" şi „Contabilitatea financiară". Ea se bazează pe un şir de acte normative referitoare la fiscalitate şi Planul de conturi unice ce permite obţinerea informaţiei referitoare la plata impozitelor în cadrul reflectării tuturor operaţiilor economice care se efectuează la întreprindere.

Structura cărţii a fost condiţionată de componenţa şi clasificarea impozitelor în Republica Moldova, determinate de Codul fiscal. Principalele din acestea sunt: impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite şi taxe, care constituie părţi separate ale manualului.

În prima parte este dată caracteristica sistemului fiscal al Republicii Moldova şi se expune coraportul dintre contabilitate şi fiscalitate.

Partea a doua este dedicată contabilităţii impozitului pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenoriat. Pentru aceasta întâi sunt examinate delimitările privind constatarea veniturilor şi cheltuielilor în contabilitate şi fiscalitate, se dă caracteristica diferenţelor apărute, apoi este prezentat modul de contabilizare a cheltuielilor privind impozitul pe venit.

În partea a treia se expun principiile de contabilitate a taxei pe valoarea adăugată. Aici în primul rând se explică modul de determinare a obligaţiunilor fiscale privind TVA şi pe urmă se expune contabilizarea operaţiilor în diverse situaţii de impunere cu TVA.

Partea a patra se compune din două capitole – contabilitatea accizelor şi contabilitatea altor impozite şi taxe: taxei vamale, impozitului pe valorile imobiliare, a impozitului funciar, a taxelor locale, a taxei pentru folosirea drumurilor auto şi a taxei pentru apa consumată.

Pentru însuşirea mai uşoară a materialului pe fiecare compartiment se explică esenţa impozitului, se indică baza impozabilă şi cota impozitului. În temeiul exemplelor convenţionale se prezintă modul de calculare al impozitelor şi taxelor şi se întocmesc formulele contabile ce ţin de calcularea şi achitarea impozitelor şi taxelor, precum şi de alte operaţii.

În cazuri necesare se indică documentele primare şi registrele contabile care se întocmesc la reflectarea impozitelor şi taxelor, în

Scanned with OKEN Scanner

baza datelor concrete se explică modul de completare a declaraţiilor fiscale şi altor dări de seamă privind impozitele şi taxele.

La îndeplinirea lucrării au fost folosite actele legislative şi normative ale Republicii Moldova în vigoare până la data de 1 ianuarie 2005.

Manualul este destinat studenţilor din instituţiile de învăţământ universitar cu profil economic. El poate fi folosit şi de către studenţi ai colegiilor, practicieni, participanţi la seminare de reciclare, auditori etc.

Părţile I şi IV sunt scrise de Viorel Ţurcanu, prof. univ., dr.hab., partea II de Anatol Graur, conf.univ., dr., partea III de Vasile Bucur, prof.univ., dr. hab.

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA I.

CARACTERISTICA GENERALĂ A SISTEMULUI FISCAL ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Obiectivele capitolului

- *Determinarea rolului impozitelor în Republica Moldova*
- *Prezentarea sistemului fiscal, a impozitelor şi taxelor de stat şi locale*
- *Explicarea rolului contabilităţii în calcularea impozitelor*
- *Precizarea diferenţelor dintre contabilitate şi fiscalitate*
- *Argumentarea necesităţii armonizării regulilor contabile şi fiscale.*

1.1. Noţiuni generale şi sistemul impozitelor

Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă totalitatea impozitelor şi taxelor, a principiilor, formelor şi metodelor de stabilire, modificare şi anulare a acestora, prevăzute în legislaţia fiscală, precum şi totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor. Conform concepţiei reformei fiscale în Republica Moldova obiectivele de bază ale fiscalităţii sunt sporirea încasărilor bugetare necesare pentru finanţarea programelor de stat şi dezvoltarea sferei serviciilor, stimularea dezvoltării economice şi concurenţei prin extinderea bazei de impozitare şi reducerea cotei impozitelor. Sistemul fiscal trebuie să fie stabil şi să aibă un tratament nediferenţiat asupra contribuabililor pentru a-i asigura eficienţa necesară.

Impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ţine de efectuarea unor acţiuni determinate şi concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcţii de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat plata.

Scanned with OKEN Scanner

Taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit.

Alte plăţi efectuate în limitele relaţiilor reglementate de legislaţia nefiscală nu fac parte din categoria plăţilor obligatorii, denumite impozite şi taxe.

În Republica Moldova se percep impozite şi taxe generale de stat şi locale.

Sistemul impozitelor şi taxelor generale de stat include:

a) impozitul pe venit;
b) taxa pe valoarea adăugată;
c) accizele;
d) impozitul privat;
e) taxa vamală;
f) taxele percepute în fondul rutier.

Din sistemul impozitelor şi taxelor locale fac parte:

a) impozitul pe bunurile imobiliare;
b) impozitul funciar;
c) taxele pentru folosirea resurselor naturale;
d) taxa pentru amenajarea teritoriului;
e) taxa de organizare a licitaţiilor şi loteriilor locale;
f) taxa pentru cazare;
g) taxa de amplasare a publicităţii;
h) taxa de aplicare a simbolicii locale;
i) taxa pentru unităţile comerciale şi pentru obiectele de prestare a serviciilor sociale;
j) taxa de piaţă;
k) taxa pentru parcare;
l) taxa balneară;
m) taxa pentru prestarea serviciilor auto de călători;
n) alte taxe.

Subiecţii impunerii cu impozite şi taxe sunt persoanele juridice şi fizice, care practică activitate de antreprenor în Republica Moldova, precum şi persoanele juridice şi fizice rezidente, care obţin venit din investiţii şi venit financiar din sursele aflate în afara Republicii Moldova.

Deci, contribuabil este orice persoană care, conform legislaţiei fiscale, este obligată să calculeze şi/sau să achite la buget impozitele,

Scanned with OKEN Scanner

penalităţile şi amenzile respective. Ea este obligată de asemenea să reţină sau să perceapă de la altă persoană şi să achite la buget impozitele respective.

De aici rezultă, în primul rând, caracterul obligatoriu al impozitelor, ceea ce înseamnă că plata acestora este o sarcină impusă tuturor persoanelor fizice şi juridice care obţin venit dintr-o anumită sursă sau posedă avere pentru care datorează impozit.

Categoriile impozitelor şi taxelor acestora sunt reglementate de stat, iar administrarea impozitelor şi taxelor se exercită de către Inspectoratul Fiscal de Stat sau organele publice locale.

Impozitele sunt plăţi în buget cu titlu definitiv şi nerambursabil. În acest sens contribuabilii nu pot solicita statului în schimbul impozitelor un contraserviciu de valoare egală.

1.2. Contabilitatea în raport cu fiscalitatea

Conform Legii contabilităţii **contabilitatea** reprezintă un sistem complex de culegere, prelucrare şi generalizare a informaţiilor contabile. **Obiectul** contabilităţii îl constituie activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, consumurile şi cheltuielile.

Trecerea Republicii Moldova la relaţiile economice de piaţă a condiţionat creşterea rolului contabilităţii şi informaţiei furnizate de aceasta. **Obiectivul** principal al contabilităţii rezidă în asigurarea cu date necesare utilizatorii de informaţii atât interni, cât şi externi. În rapoartele financiare agenţii economici trebuie să prezinte informaţie contabilă obiectivă, reală privind situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatul financiar. În acest sens, contabilitatea nu are funcţii de calculare a plăţilor fiscale şi nu este orientată spre realizarea funcţiilor fiscale.

În raport cu toţi utilizatorii de informaţii, inclusiv organele fiscale, contabilitatea trebuie să fie neutră, furnizând o informaţie fidelă, clară şi complexă. La întocmirea rapoartelor financiare trebuie să se respecte întocmai regulile contabile specificate în Legea contabilităţii, Standardele Naţionale de Contabilitate (S.N.C.) şi Planul de conturi contabile. Totodată, la înregistrările contabile ce ţin de impozite şi taxe trebuie să fie exact aplicate regulile din Codul fiscal al R.M. şi alte acte normative fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

Regulile fiscale nu au drept scop obținerea unei imagini fidele a operațiunilor agenților economici, ci apără interesele statului și stimulează unele activități.

Ca urmare, deoarece regulile contabile și fiscale sunt diferite, se obțin indicatori economici diferiți. Aceasta, în primul rând, se referă la rezultatul financiar: rezultatul contabil se determină conform S.N.C., iar rezultatul impozabil - conform Codului fiscal. Diferențele apar din cauza nerecunoașterii sau limitării unor cheltuieli sau venituri de către Codul fiscal în comparație cu S.N.C., utilizării diferitelor metode de evaluare a activelor, de calculare a uzurii mijloacelor fixe etc.

Însă pentru determinarea acestor indicatori diferiți nu e necesară ținerea paralelă a două contabilități. Rezultatul financiar este calculat în baza regulilor contabile și este recunoscut de fiscalitate, servind drept bază pentru determinarea rezultatului impozabil. Deci, atunci când cele două reguli au intrat în contradicție, s-a pus problema concilierii dintre contabilitate și fiscalitate prin folosirea unei baze informaționale unice. Rezultatul impozabil se calculează prin corectarea rezultatului contabil cu diferențele apărute ca incoincidență a regulilor contabile și fiscale.

Pentru asigurarea realizării cerinței referitoare la o bază informațională unică, este necesar ca terminologia economică utilizată de sistemul contabil și cel fiscal să fie identică. Aceasta facilitează întocmirea și folosirea rapoartelor financiare și fiscale.

Așadar, la temelia sistemului de raporturi între contabilitate și fiscalitate în Republica Moldova stau următoarele atribute:

- baza informațională unică;
- terminologia unică;
- planul de conturi unic;
- baze normative diferite.

Dar sistemul contabil și cel fiscal se deosebesc nu numai prin baza normativă, ci și printr-un șir de alte criterii prezentate în tabelul ce urmează.

Scanned with OKEN Scanner

Caracteristicile comparative ale sistemului contabil şi fiscal în Republica Moldova

Nr. crt.	*Criteriul*	*Sistemul contabil*	*Sistemul fiscal*
1	Scopul sistemului	Prezentarea informaţiei contabile obiective privind situaţia patrimoniului şi rezultatul financiar al activităţii întreprinderii	Determinarea corectă a venitului impozabil, impozitului pe venit şi a altor impozite şi taxe, transferarea completă şi la timp a acestora la buget
2	Sarcinile de bază	Înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea şi păstrarea informaţiei cu privire la patrimoniu; controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate, procedeelor de prelucrare, utilizare şi al exactităţii datelor contabile; furnizarea informaţiei necesare pentru determinarea patrimoniului naţional, executarea bugetului, precum şi întocmirea dării de seamă financiare pe ansamblul economiei naţionale	Colectarea, reflectarea şi prelucrarea sistematică a informaţiei privind datoriile fiscale ale întreprinderilor; administrarea, verificarea şi controlul corectitudinii calculelor şi transferurilor către bugetul de stat; prezentarea informaţiei privind soldul creanţelor sau datoriilor fiscale a agenţilor economici în vederea asigurării resurselor necesare la buget
3	Baza normativă	Legea contabilităţii; Standardele Naţionale de Contabilitate; Comentariile cu privire la aplicarea Standardelor Naţionale de Contabilitate; Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor	Legea privind bazele sistemului fiscal; Codul fiscal; Legea bugetului pe anul respectiv; Regulamentele, instrucţiunile şi scrisorile Ministerului Finanţelor
4	Utilizatorii de informaţie	*Interni*: administraţia, economiştii, contabilii; *externi*: fondatorii,	Organele fiscale, instituţiile financiar-creditare, organe de stat de control

Scanned with OKEN Scanner

		clienţii, furnizorii, băncile comerciale, organele fiscale, mass-media, companiile de audit, firmele de asigurare, organele de statistică etc.	
5	Etalonul de măsurare	Valoric, natural, natural convenţional	Valoric
6	Forma de evidenţă	Memorial-order, jurnal-order, automatizată, pe registre, simplificată etc.	Registre şi forme elaborate de Serviciul Fiscal de Stat
7	Principiile de bază	Imaginea fidelă, continuitatea activităţii, prudenţa, specializarea exerciţiilor, permanenţa metodelor, noncompensarea, importanţa relativă, sinceritatea prioritatea conţinutului asupra formei	Universalitatea, echitatea, stabilitatea şi elasticitatea, obligativitatea, egalitatea, teritorialitatea, nediscriminarea, legitimitatea, neutralitatea, impersonalitatea, simplitatea
8	Componenţa rapoartelor	Bilanţul contabil, raportul privind rezultatele financiare, raportul privind fluxul mijloacelor băneşti, raportul privind mişcarea capitalului propriu, anexele, nota explicativă	Declaraţiile fiscale, rapoartele pe tipuri de impozite, notele de informare, fişele personale, borderourile de calcul, cărţile pentru evidenţa conturilor personale
9	Modul de reflectare a operaţiilor economice	Sistemul de înregistrare dublă în conturile contabile	Ţinerea evidenţei analitice în registre speciale fără utilizarea dublei înregistrări
10	Perioada de raportare	Trimestrial, anual cu tendinţa trecerii numai la cele anuale	Lunar, trimestrial, anual – în funcţie de termenele indicate de Serviciul Fiscal de Stat

După cum se vede din tabel, sistemul fiscal diferă de cel contabil după toate criteriile, însă ambele sisteme sunt elaborate în concordanţă cu normele internaţionale şi îşi îndeplinesc sarcinile puse în faţa lor.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări pentru autocontrol

1. Ce reprezintă sistemul fiscal în Republica Moldova şi rolul acestuia?
2. Care este deosebirea dintre impozite şi taxe?
3. Numiţi impozitele şi taxele generale de stat.
4. Numiţi impozitele şi taxele locale.
5. Cine sunt contribuabilii?
6. Care este baza legislativă şi normativă a sistemului contabil?
7. Care este baza legislativă şi normativă a sistemului fiscal?
8. Numiţi principalele caracteristici comparative ale sistemelor contabil şi fiscal.
9. De ce se afirmă că rezultatele contabile servesc drept bază a impunerii fiscale?

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA II.
CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT A PERSOANEI CARE PRACTICĂ ACTIVITATE DE ANTREPRENOR

CAPITOLUL 1.
CARACTERISTICA GENERALĂ A IMPOZITULUI PE VENIT

Obiectivele capitolului:

- *Definirea şi caracteristica impozitului pe venit*
- *Descrierea principiilor, regulilor de evaluare şi constatare a veniturilor şi cheltuielilor în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare.*

1.1. Noţiuni generale privind impozitul pe venit

Modul de calculare a sumei impozitului pe venit de achitat sau de recuperat se determină conform prevederilor Codului fiscal nr. 1163 – XIII din 24 aprilie 1997 şi Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal nr. 1164-XIII din 24 aprilie 1997 cu completările şi modificările ulterioare. Codul fiscal prevede componenţa subiecţilor impozabili, structura obiectului impozabil, cotele impozitului, scutirile şi facilităţile acordate, termenele şi modul de achitare (restituire) şi declarare a impozitului pe venit.

Subiecţi ai impunerii cu impozitul pe venit sunt persoanele juridice şi fizice, cu excepţia societăţilor, specificate în art.5 (9) din Codul fiscal, care obţin pe parcursul anului fiscal venit din orice surse aflate în Republica Moldova, persoanele juridice care obţin venit din afara R.M. precum şi persoanele fizice care obţin venit investiţional şi financiar din surse aflate în afara Republicii Moldova.

Drept subiecţi ai impunerii se consideră cetăţenii, antreprenorii independenţi definiţi ca lucrători salariaţi, agenţii economici rezidenţi şi nerezidenţi sub orice formă de organizare juridică: societăţi pe acţiuni,

Scanned with OKEN Scanner

societăţi cu răspundere limitată, cooperative, întreprinderi de stat şi municipale; fonduri de investiţii, organizaţii ale avocaţilor, inclusiv uniunile acestora; alte organizaţii prevăzute de legislaţie, gospodăriile ţărăneşti (de fermier), antreprenorii individuali, întovărăşiri.

Obiect impozabil este venitul impozabil determinat ca diferenţă dintre *venitul brut* (inclusiv facilităţile) obţinut din toate sursele de către orice persoană juridică sau fizică şi *deducerile şi scutirile* la care are dreptul această persoană.

Veniturile şi cheltuielile înregistrate de agenţii economici se tratează în mod diferit în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare. Determinarea şi constatarea venitului şi cheltuielilor în contabilitatea financiară se axează pe principiile fundamentale ale contabilităţii, care trebuie să asigure o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor financiare obţinute. Din aceste principii fac parte:

- **specializarea exerciţiilor** - impune delimitarea şi constatarea veniturilor şi cheltuielilor în perioadele de gestiune în care au fost obţinute sau suportate;
- **continuitatea activităţii** - cere măsurarea şi înregistrarea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii, având la bază ipoteza unei activităţi continue;
- **prudenţa** - recomandă constatarea venitului în momentul existenţei unei certitudini că el este câştigat, şi pierderii cînd este probabil că va fi obţinută, în scopul de a nu majora activele şi veniturile şi micşora pasivele şi cheltuielile;
- **concordanţa,** conform căreia veniturile şi cheltuielile provocate de unele şi aceleaşi operaţiuni economice trebuie să fie reflectate simultan în contabilitate şi în rapoartele financiare.

Normele fiscale pun la baza impozitării venitului impozabil metodologii de constatare şi calculare diferite de cele contabile, de aceea mărimea veniturilor şi cheltuielilor constatate în contabilitate şi în scopuri de impozitare poate să difere în diverse perioade de gestiune.

Conform prevederilor Codului fiscal întreprinderea poate înregistra atît venituri impozabile cât şi neimpozabile, a căror structură şi tratament fiscal şi contabil sunt expuse în §2.1. Venitul brut care participă în calculul bazei de impozitare include numai

Scanned with OKEN Scanner

sursele de venit impozabile. În scopuri de impozitare cheltuielile sunt numite deduceri.

Deducere este suma care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului. Una din sarcinile legislației fiscale constă în optimizarea constituirii resurselor necesare pentru asigurarea realizării obiectivelor bugetare. Cu acest scop, fiscalitatea limitează suma sau reduce lista cheltuielilor suportate şi constatate în contabilitatea financiară, impune unele metode speciale de determinare a lor. Aceste proceduri au argumente justificate pentru încurajarea anumitelor activități necesare în plan social şi politic şi descurajarea activităților dăunătoare, protecția unor categorii de agenți economici şi populație. Regula generală a deducerii cheltuielilor în scopuri de impozitare este caracterul lor ordinar şi necesar, să fie achitate sau suportate pe parcursul anului fiscal exclusiv în cadrul activității de antreprenor.

Utilizarea principiilor contabile în raport cu normele fiscale duce la apariția unor deosebiri şi, respectiv, diferențe dintre sumele venitului sau cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri fiscale. Corelațiile veniturilor şi cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare conduc la apariția divergențelor la formarea rezultatelor financiare. Astfel, conform S.N.C, rezultatul financiar se măsoară şi se constată în baza regulilor şi principiilor fundamentale ale contabilității, fiind diferit de rezultatul determinat după normele fiscale.

Tabelul 2.1

Obiectul impozabil în funcție de tipul subeictului impozabil

Tipul subiecților impunerii	**Obiectul impunerii**
Cetățeni salariați	Venitul îndreptat spre achitare în folosul lucrătorilor (angajaților) sub formă de salarii (inclusiv facilitățile), exceptând scutirile la care are dreptul salariatul şi alte surse de venit impozabile
Antreprenori independenți definiți ca salariați	Sumele îndreptate spre achitare de către patron în folosul antreprenorilor independenți definiți ca salariați, precum şi facilitățile, fără acordarea scutirilor
Agenți economici rezidenți	Venitul impozabil, sumele dobânzilor, royalty achitate în folosul agenților economici rezidenți, precum şi plățile pentru chirie şi alte tipuri de servicii achitate, costul cărora se deduce conform art.24 din Codului fiscal

Scanned with OKEN Scanner

Agenţi economici nerezidenţi	Sumele royalty, primelor de asigurare conform contractelor de asigurare şi reasigurare, şi altor venituri indicate în art. 71 al C. F., obţinute pe teritoriul R.M. de agenţii economici nerezidenţi
Agenţi economici rezidenţi, nerezidenţi	Achitările ce reprezintă surse de venit impozabile, cu excepţia celor numite mai sus
Cetăţeni neangajaţi	Venitul sub formă de alte plăţi achitate de agentul economic persoanelor fizice neangajate

Actualmente se stabilesc diferite cote ale impozitului pe venit în funcţie de subiectul impunerii, tipul venitului supus impozitării.

Tabelul 2.2

Cotele impozitului pe venit

Cota impozitului pe venit		**Baza impozabilă**	**Subiectul impunerii**
2005	**2006**		
9% 14% 20%	8% 13% 20%	• Venitul anual impozabil ce nu depăşeşte suma de 16 200 lei anual • Venitul anual impozabil ce depăşeşte suma de 16 200 lei şi nu depăşeşte suma de 21 000 lei anual • Venitul anual impozabil ce depăşeşte suma de 21 000 lei anual	Persoanele fizice: cetăţeni angajaţi, antreprenori individuali, gospodării ţărăneşti (de fermier)
		• Plăţile efectuate pentru procurările sub formă de servicii.	Persoanele fizice, cu excepţia antreprenorilor individuali şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier),:
18%	15%	•venitul impozabil	Persoanele juridice şi fizice care desfăşoară activitate de antreprenor
18%	15%	• suma dividendelor achitate în avans	Persoanele juridice şi fizice care desfăşoară activitate de antreprenor
15%	15%	• dobânzile • royalty	Persoanelor fizice, cu excepţia antreprenori individuali şi a gospodăriilor ţărăneşti (de fermier); Pentru persoanele juridice

Scanned with OKEN Scanner

			şi fizice (cu excepţia plăţilor efectuate către nerezidenţi)
5%	5%	• serviciile indicate în articolul 90 (2) din CF: darea în arendă a activelor materiale şi nemateriale, locaţiune, servicii de publicitate (reclamă), servicii de audit, de asistenţă juridico-financiară; servicii de management, marketing, consultanţă; servicii de protecţie şi pază a persoanelor şi bunurilor; servicii ce ţin de instalarea, deservirea şi reparaţia tehnicii de calcul; servicii de prelucrare a datelor	Persoanele juridice şi fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător
15%	15%	• royalty în folosul nerezidenţilor	Persoanele juridice şi fizice nerezidente care desfăşoară activitate de întreprinzător
10%	10%	Plăţile în favoarea nerezidenţilor sub forma venitului obţinut în R. M. inclusiv: • primele pe baza contractelor de asigurare sau de reasigurare încheiate în R. M. în folosul nerezidenţilor; • dobânzile pentru creanţele organului administraţiei publice din R. M. sau ale agentului economic rezident, sau ale societăţii rezidente; • dividendele plătite de un agent economic rezident; • venitul de pe urma serviciilor prestate în R.M.; • venitul obţinut din vânzarea proprietăţii imobiliare aflate în R. M.; • alte venituri (plăţi) efectuate în folosul persoanelor fizice, cu excepţia întreprinderilor cu statut de persoană fizică	Persoanele juridice şi fizice nerezidente care desfăşoară activitate de întreprinzător
5%	5%	• plăţile efectuate pentru procurarea activelor materiale	Persoanele fizice neangajate, exceptând

Scanned with OKEN Scanner

		(mijloace fixe, produse, mărfuri)	antreprenori individuali şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier), pe veniturile obţinute conform art.18 din C.F.
-	10%	• câştiguri de la campanii de publicitate (la sursa de plată)	Plătitorul câştigurilor
-	10%	• venitul de la predarea în locaţiune, arendă, leasing a bunurilor mobile şi imobile	Persoane fizice care nu practică activitate de întreprinzător

1.2. Principii generale şi metode de constatare şi contabilizare a impozitului pe venit

În Republica Moldova modul de constatare şi contabilizare a impozitului pe venit este reglementat de prevederile Legii contabilităţii nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" intrat în vigoare la 1 ianuarie 1998. Conform acestui standard datoriile (creanţele) privind impozitul pe venit se constată în baza *principiului specializării exerciţiului (metodei calculării)*. În plan internaţional şi naţional sistemul contabil prevede calcularea şi reflectarea impozitului pe venit prin *metoda impozitului amânat cu report variabil.*

Metoda impozitului amânat cu report variabil constă în utilizarea rezultatului financiar din contabilitate pentru determinarea rezultatului impozabil şi corectarea acestuia prin ajustările cheltuielilor şi veniturilor. Ca urmare apar diferenţe permanente şi temporare care sunt impozitate. Impozitele calculate de la suma diferenţelor temporare reprezintă impozite amânate care sînt reflectate fie ca o datorie de impozit de plătit în viitor, fie ca o creanţă, reprezentând impozit plătit anticipat. Cota impozitului pe venit aplicat la calcularea datoriilor sau creanţelor privind impozitele amânate este cota impozitului existentă în perioada în care se va produce reversarea (anularea) diferenţei temporare. Ca urmare a acestui fapt, soldul datoriilor şi creanţelor privind impozitele amânate este recalculat în cazul modificării cotei impozitului pe venit sau bazei de impozitare în perioadele următoare. Conform acestei metode contabilizarea impozitului pe venit are loc în cursul aceluiaşi exerciţiu

Scanned with OKEN Scanner

contabil la care se raportează veniturile şi cheltuielile, iar suma impozitului pe venit amânat este reflectată în bilanţul contabil.

În literatura de specialitate metoda reportului variabil cunoaşte două variante de utilizare:

- metoda reportului variabil prin prisma Raportului privind rezultatele financiare, numită **metoda datoriilor**;
- metoda reportului variabil bazată pe Bilanţul contabil, numită **metoda bilanţieră sau activ/pasiv**.

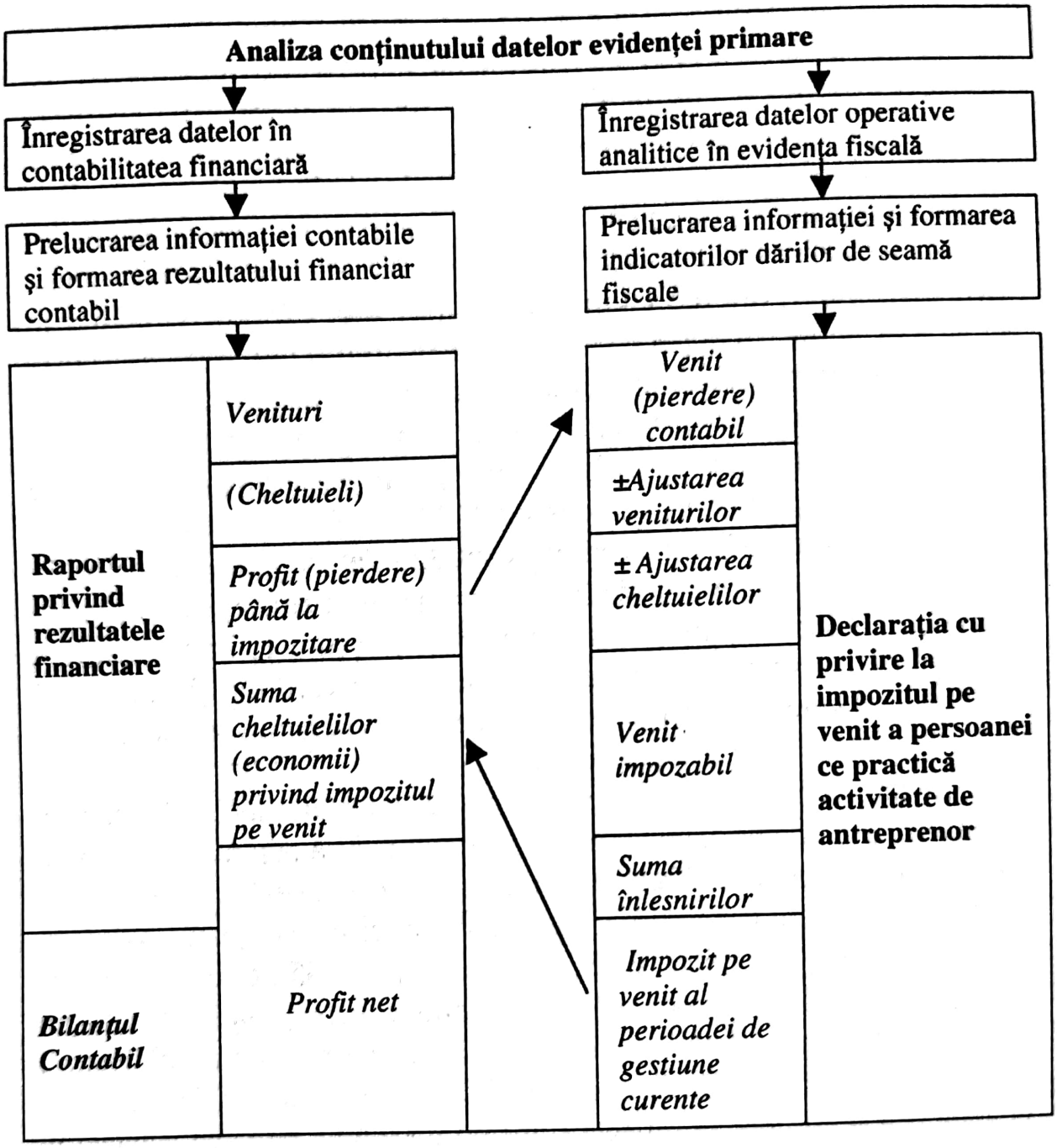
Metoda reportului variabil axată pe abordarea Raportului privind rezultatele financiare se bazează pe determinarea diferenţelor temporale (timing differences), care reprezintă diferenţele dintre venitul contabil şi cel impozabil, ce apar într-o perioadă de gestiune şi se reversează în una sau mai multe perioade ulterioare. Această metodă se referă la prezentarea evenimentelor economice care au avut loc, la rezultatul financiar. Informaţia din bilanţul contabil joacă un rol secundar în care activele reflectă cheltuielile perioadelor viitoare, iar pasivele – surse ale mijloacelor utilizate.

În legătură cu creşterea cerinţelor utilizatorilor faţă de informaţia contabilă cu preferinţă pentru situaţia financiară şi nu pentru rezultatul activităţii, bilanţul contabil revine în prim plan, făcând apariţia *metodei bilanţiere*. În acest caz activul este privit ca un potenţial venit al firmei, iar pasivul - ca repartizarea lui ulterioară. Metoda a doua este axată pe diferenţele temporare (temporary differences) care reprezintă diferenţe dintre baza contabilă a unui activ sau a unui pasiv, determinată conform cerinţelor contabile şi baza sa impozabilă, care reprezintă valoarea atribuită acestui activ sau pasiv în scopuri fiscale.

În condiţiile sistemului actual de contabilitate şi fiscalitate existenţa venitului contabil şi impozabil este coerentă, servind drept bază pentru determinarea informaţiei economico–financiare, necesară completării rapoartelor financiare contabile şi fiscale. Modul de calculare a venitului contabil şi impozabil impune o corelaţie a indicatorilor Raportului financiar şi a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor (schema 2.1).

Decontările întreprinderii cu bugetul privind impozitul pe venit au un caracter multiplu şi divers, de aceea operaţiunile de calculare, trecere în cont şi achitare a impozitului pe venit se reflectă în conturi distincte privind datoriile şi creanţele.

Scanned with OKEN Scanner



Schema 2.1. **Corelația indicatorilor de bază ai Raportului financiar și Declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor**

în cont și achitare a impozitului pe venit se reflectă în conturi distincte privind datoriile și creanțele.

Pentru generalizarea informației privind existența, înregistrarea și achitarea:

Scanned with OKEN Scanner

- *creanţelor aferente impozitului pe venit* cuvenit întreprinderii din buget, este destinat contul de activ *225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"*. În debitul acestui cont se înregistrează avansurile vărsate la buget privind impozitul pe venit, precum şi sumele plătite în plus la buget, iar în credit – sumele trecute în cont pentru stingerea datoriilor aferente decontărilor cu bugetul, realizate în perioadele de gestiune curente sau ulterioare, precum şi plăţile în plus recuperate din buget. Soldul acestui cont este debitor şi reprezintă datoriile bugetului de stat faţă de întreprindere la finele perioadei de gestiune;
- *datoriilor faţă de buget privind impozitul pe venit* este folosit contul de pasiv *534 "Datorii privind decontările cu bugetul"*. În creditul contului dat se reflectă datoriile calculate faţă de buget privind impozitul pe venit, iar în debit - plăţile virate efectiv şi/sau sumele impozitului pe venit trecute în cont. Soldul este creditor şi reprezintă suma datoriilor întreprinderii privind impozitul pe venit la sfârşitul perioadei de gestiune.

Pentru contabilizarea decontărilor cu bugetul planul de conturi prevede şi alte conturi care au o utilizare mai redusă datorită specificului operaţiilor economice. Creanţele şi datoriile reflectate la aceste conturi reprezintă sume convenţionale pentru recuperare sau plată la buget, deoarece nu sunt exigibile. Astfel, contul de pasiv 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" este destinat generalizării informaţiei privind sumele impozitului pe venit calculate, dar care nu sunt obligatorii spre plată până la îndeplinirea condiţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare. La acest cont se reflectă sumele impozitului pe venit achitate în rate în cursul anului. În momentul calculării obligaţiei efective de plată a impozitului pe venit la sfârşitul anului, sumele acestui impozit se trec la contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Pe lîngă contul menţionat pentru reflectarea creanţelor preliminare se utilizează şi contul de activ 226 "Taxa pe valoare adăugată de recuperat". În acest cont se reflectă sumele impozitului pe venit spre recuperare de la buget, dar care nu sunt încă confirmate de actele normative sau de organele serviciului fiscal de stat. In momentul confirmării scrise sau la îndeplinirea condiţiilor de recuperare prevăzute de actele normative aceste creanţe preliminare

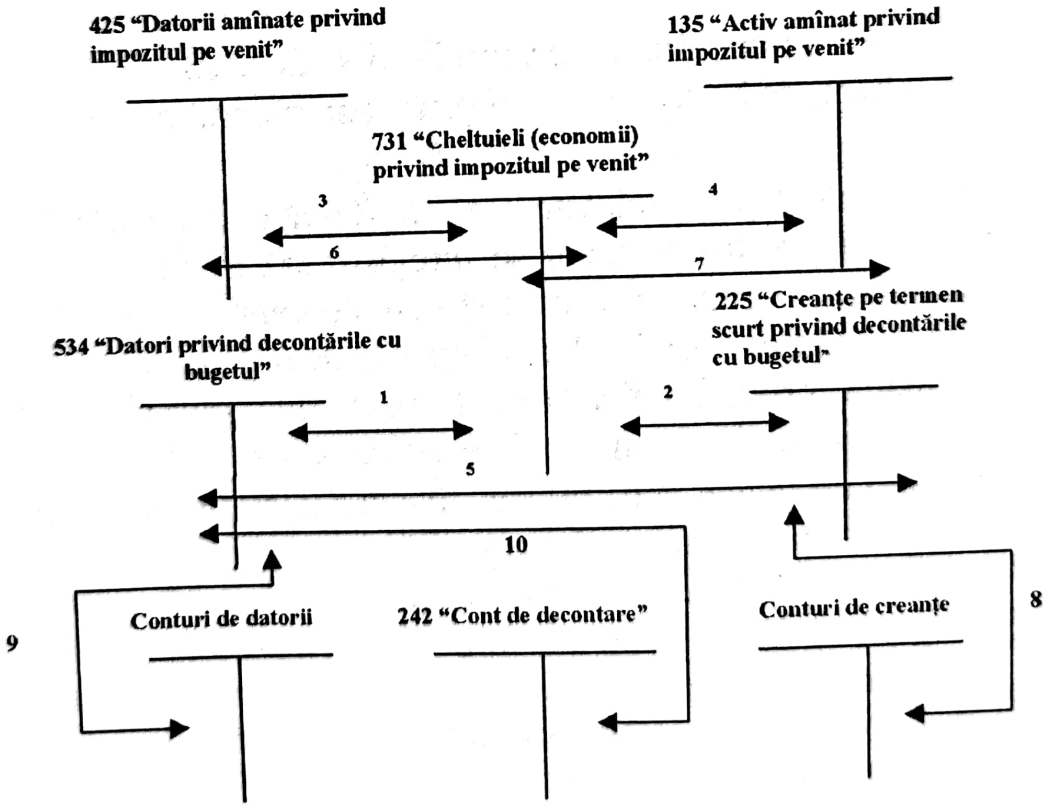
Scanned with OKEN Scanner

sunt trecute în categoria creanţelor exigibile la contul 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Evidenţa analitică a datoriilor privind decontările cu bugetul se ţine pe feluri de impozite şi taxe, pe termene de recuperare a acestora din buget, situaţii de apariţie a lor. De aceea la conturile sintetice destinate evidenţei decontărilor cu bugetul pot fi deschise diferite subconturi şi conturi analitice pentru evidenţa şi efectuarea corectă a trecerilor în cont pe tipuri de impozite şi taxe. Pentru organizarea evidenţei impozitului pe venit se recomandă deschiderea la conturile arătate mai sus a unor subconturi identice ca structură şi denumire pentru trecerea în cont şi compensarea corectă a lor cum ar fi:

- impozitul pe venit din activitatea de antreprenor;
- impozitul pe venit reţinut din salarii şi plăţi lucrătorilor;
- impozitul pe venit reţinut la sursa de plată (pe tipuri de venituri impozitate) etc.

Corespondenţa conturilor menţionate este complexă şi poate fi prezentată prin schema 2.2.



Schema 2.2 **Corespondenţa reciprocă a conturilor aferente decontărilor cu bugetul privind impozitul pe venit**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiunile de bază privind calcularea, trecerea în cont şi achitarea impozitului pe venit sunt prezentate în schema 2.2. prin cifre ce semnifică următoarele:

1 – calcularea datoriei efective a impozitului pe venit la sfârşitul anului de gestiune (fiscal);
2 – înregistrarea creanţelor pe termen scurt privind impozitul pe venit rezultate din inversarea diferenţelor temporare;
3 – calcularea (recalcularea) datoriei amânate privind impozitul pe venit;
4 – calcularea (recalcularea) activului amânat privind impozitul pe venit;
5 – trecerea în cont (închiderea reciprocă) a impozitului pe venit;
6 – anularea (recalcularea) datoriei amânate privind impozitul pe venit;
7 – anularea (recalcularea) activului amânat privind impozitul pe venit;
8 – înregistrarea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de terţi;
9 – reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată către terţi;
10 – achitarea la buget a datoriei privind impozitul pe venit.

Sumele calculate şi achitate ale creanţelor şi datoriilor faţă de buget privind impozitul pe venit se înregistrează în contabilitate în baza documentelor primare: calcule şi note contabile, facturi fiscale, dispoziţii de plată trezoreriale, decizii primite de organe de stat etc.

Informaţia privind calcularea, trecerea în cont şi achitarea impozitului pe venit din documentele primare se reflectă ulterior în:

- dări de seamă, note informative şi declaraţii fiscale lunare, trimestriale sau anuale;
- registre sintetice la conturile *225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"* şi *534 "Datorii privind decontările cu bugetul"*, care sunt recomandate de Ministerul Finanţelor sau pot fi organizate independent de întreprinderi atât manual cât şi automatizat. La sfârşitul lunii informaţia din aceste registre se trece în Cartea mare şi trimestrial, după verificare, se reflectă în Bilanţul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări pentru autocontrol

1. Care este obiectul impunerii cu impozitul pe venit?
2. Expuneţi subiectul impunerii cu impozitul pe venit.
3. Care sunt cotele impozitului pe venit în funcţie de obiectul şi subiectul impozabil?
4. Definiţi deducerea.
5. Expuneţi metodele de constatare şi contabilizare a impozitului pe venit în Republica Moldova şi în plan internaţional.
6. Numiţi legătura generală dintre rapoartele financiare şi declaraţia privind impozitul pe venit?
7. Care sunt conturile contabile prin intermediul cărora se reflectă decontările cu bugetul privind impozitul pe venit?
8. Care sânt înregistrările contabile de bază la calcularea şi achitarea impozitului pe venit?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2.
MODUL DE CALCULARE A IMPOZITULUI PE VENIT PENTRU PERSOANA CARE PRACTICĂ ACTIVITATE DE ANTREPRENOR

Obiectivele capitolului

- *Expunerea modului de determinare a venitului contabil, impozabil şi a impozitului pe venit*
- *Descrierea cauzelor de apariţie a diferenţelor dintre venitul contabil şi cel impozabil*
- *Examinarea tipurilor şi modului de calcul a diferenţelor permanente şi temporare*

2.1. Definiţia şi calcularea venitului contabil şi venitului impozabil

Sistemul contabil din Republica Moldova defineşte două noţiuni de bază la determinarea datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit: *rezultat financiar contabil şi rezultat financiar impozabil.*

Diferite moduri de constatare şi determinare a mărimii veniturilor şi cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare conduc la apariţia divergenţelor la formarea rezultatelor financiare. Astfel, conform S.N.C., rezultatul financiar contabil se măsoară şi se constată în baza regulilor şi principiilor fundamentale ale contabilităţii, fiind diferit de rezultatul determinat în conformitate cu Codul fiscal.

Rezultatul financiar contabil, numit în S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" **venit contabil**, reprezintă profitul până la impozitare, determinat conform cerinţelor S.N.C. şi principiilor de bază ale contabilităţii, calculat şi reflectat în Raportul privind rezultatele financiare. Venitul (pierderea) contabil este egal cu diferenţa dintre doi indicatori economici – venituri şi cheltuieli. În contabilitatea financiară venitul contabil se determină trimestrial şi anual. La finele fiecărei perioade de gestiune (trimestru) rulajele

Scanned with OKEN Scanner

creditoare ale conturilor clasei 6 "Venituri" şi rulajele debitoare ale conturilor clasei 7 "Cheltuieli" se înregistrează în Raportul privind rezultatele financiare în rândurile respective. Rezultatele financiare pe fiecare trimestru se determină prin calcul, fără întocmirea formulelor contabile. La finele anului de gestiune conturile de venituri şi conturile de cheltuieli se închid prin trecerea veniturilor şi cheltuielilor acumulate în contul 351 "Rezultat financiar total".

Venitul (pierderea) contabil se determină ca sold debitor sau creditor intermediar al contului 351 "Rezultat financiar total" cu excepţia informaţiei din contul 751 şi se reflectă în rândul 130 " Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare" din Raportul privind rezultatele financiare, modul de contabilizare a venitului este prezentat în schema 2.3.

Debit	351 "Rezultat financiar total"	Credit
Ct 711 "Costul vânzărilor" Ct 712 "Cheltuieli comerciale" Ct 713 "Cheltuieli generale şi administrative" Ct 714 "Alte cheltuieli operaţionale" Ct 721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii" Ct 722 "Cheltuieli ale activităţii financiare" Ct 723 "Pierderi excepţionale"		Dt 611 "Venituri din vânzări" Dt 612 "Alte venituri operaţionale" Dt 621 "Venituri din activitatea de investiţii" Dt 622 "Venituri din activitatea financiară" Dt 623 "Venituri excepţionale"

***Schema 2.3* Determinarea şi contabilizarea venitului contabil**

Venitul contabil serveşte drept bază de calcul a venitului impozabil.

În conformitate cu prevederile S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" rezultatul financiar impozabil ce serveşte drept bază a impozitării este numit **venit impozabil**, şi e determinat în baza venitului contabil corectat cu un număr de ajustări impuse de legislaţia fiscală.

Venitul impozabil este mărimea în baza căreia se determină datoria privind impozitul pe venit. El reprezintă venitul contabil corectat cu suma corectărilor (ajustărilor) veniturilor şi cheltuielilor conform legislaţiei fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

Neconcordanţa dintre venitul contabil şi cel impozabil este determinată de diferenţele apărute în legătură cu constatarea veniturilor şi cheltuielilor în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare. Pentru determinarea venitului impozabil e necesar de ajustat veniturile şi cheltuielile conform cerinţelor Codului fiscal. De aceea relaţia de calcul poate fi prezentată astfel:

Venitul impozabil	=	**Venitul contabil**	+	**Ajustările (corectările) veniturilor**	-	**Ajustările (corectările) cheltuielilor**	**(1)**

Mărimea venitului contabil diferă de cea a venitului impozabil deoarece regulile contabilităţii financiare şi ale Codului fiscal se deosebesc. Venitul impozabil se corectează prin sumele diferenţelor permanente şi temporare.

Diferenţele permanente şi temporare reprezintă corectările venitului contabil şi se calculează numai în scopuri de impozitare fără reflectare în contabilitate. Diferenţele permanente şi temporare servesc pentru determinarea venitului impozabil (pierderii fiscale), prin adunarea sau scăderea sumei lor la sfârşitul anului de gestiune din venitul contabil. Ele se reflectă în anexele 1D şi 2D la Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor, în dependenţă de apartenenţa la venituri sau cheltuieli, iar în contabilitate suma acestora nu se contabilizează.

Relaţia de calcul a venitului impozabil poate fi prezentată astfel:

Venitul impozabil	=	**Venitul contabil**	±	**Diferenţe permanente şi temporare**	**(2)**

Prin îmbinarea formulelor de mai sus obţinem mărimea venitului impozabil:

Venitul impozabil	=	**Venitul contabil**	+	**Diferenţe permanente şi temporare aferente veniturilor**	-	**Diferenţe permanente şi temporare aferente cheltuielilor**	**(3)**

Venitul impozabil nu se reflectă în contabilitatea financiară. Acesta se determină numai în scopuri fiscale în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor.

Scanned with OKEN Scanner

Prin înmulţirea venitului impozabil la cota impozitului pe venit se determină datoria curentă privind impozitul pe venit.

Datorită divergenţelor dintre modurile de evaluare şi constatare a veniturilor în contabilitatea financiară şi în scopul impozitării apar diferenţe, a căror cauze sunt următoarele:

1) *incoincidenţa perioadei de gestiune în care este constatat venitul;*
2) *deosebirea dintre metodele de calculare şi de măsurare a veniturilor;*
3) *componenţa şi structura veniturilor impozabile şi neimpozabile;*
4) *diferite surse de obţinere a venitului.*

Cauzele date arată factorul de influenţă care duce la apariţia unor diferenţe între veniturile constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare.

1. Incoincidenţa perioadei de gestiune în care este constatat venitul

Incoincidenţa perioadei de gestiune în care este constatat venitul rezultă din aplicarea diferitelor metode de evidenţă în diferite perioade de gestiune în contabilitate şi în scopuri de impozitare. În sistemul fiscal există următoarele metodele de evidenţă:

- metoda de casă;
- metoda specializării exerciţiilor (calculelor);
- metoda procentajului îndeplinit.

În contabilitate este admisă doar metoda specializării exerciţiilor (calculelor).

Aceste metode sunt definite identic atât în contabilitate, cât şi în legislaţia fiscală, diferită fiind perioada de gestiune de aplicare a lor. Astfel, în scopuri de impozitare, prin *metoda de casă* se înţelege metoda conform căreia:

- venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este efectiv obţinut în numerar (sau echivalentul lui) sau sub altă formă de compensare materială;
- deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate (achitate) cheltuielile, cu excepţia cazurilor în care aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului.

Scanned with OKEN Scanner

Prin *metoda specializării exercițiilor (calculelor)* se înțelege metoda conform căreia:

- venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat, dacă acțiunile legate de obținerea venitului au fost efectuate;
- deducerea se permite în anul fiscal în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la un alt an fiscal în scopul reflectării corecte a venitului.

În conformitate cu concepțiile și principiile contabile, pentru determinarea corectă a rezultatului financiar e necesar ca veniturile să fie constatate în perioada de gestiune în care au fost obținute pentru a reflecta concordanța între efectul și efortul economic al întreprinderii, indiferent de mișcarea mijloacelor bănești, fluxul cărora nu arată eficiența activității întreprinderii. Astfel, venitul este constatat în perioada de gestiune în care a fost obținut, indiferent de momentul efectiv al intrării mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare. Din aceste considerente, în scopul aplicării principiului corespondenței în contabilitatea financiară, având ca bază normativă S.N.C. 18 "Venitul", este utilizată metoda specializării exercițiilor (calculelor), iar metoda de casă se omite.

Legislația fiscală nu impune o aplicare strictă a metodei calculelor, cu excepția cazului în care agentul economic practică afaceri de proporții (vânzări nete în sume mai mari de 50000 lei), fiind obligat de organele fiscale la practicarea acestei metode. În scopul impozitării, veniturile pot fi constatate în baza metodelor respective:

- pentru persoanele fizice - metoda de casă sau metoda specializării exercițiilor (calculelor);
- pentru persoanele juridice – metoda specializării exercițiilor (calculelor).

Astfel, utilizarea diferitelor metode de evidență, precum și diferențele dintre mărimile veniturilor constatate în contabilitatea financiară și în fiscalitate au loc numai la întreprinderile-persoane fizice: întreprinderile individuale, societățile în nume colectiv, societățile în comandită, gospodăriile țărănești (de fermier).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Întreprinderea individuală Consult Ciobanu în 2004 a livrat mărfuri în valoare totală de 260 000 lei, (fără TVA), şi a acordat servicii în sumă totală de 48 000 lei, (fără TVA). Suma mijloacelor băneşti încasate la stingerea creanţelor comerciale în 2004 a constituit 271 000 lei, iar diferenţa a fost achitată în 2005.*

Conform cerinţelor S.N.C. întreprinderea a stabilit prin politica de contabilitate ţinerea evidenţei contabile în baza metodei calculelor. De aceea în contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare au fost constatate venituri în sumă totală de 308 000 lei (260 000 + 48 000).

În scopuri de impozitare întreprinderea aplică metoda de casă, de aceea drept venituri este constatată suma creanţelor achitate – 271 000 lei. Soldul creanţelor neachitate va fi constatat în 2005, când va avea loc încasarea mijloacelor băneşti.

Metoda procentajului îndeplinit se utilizează în cazul evidenţei cheltuielilor şi veniturilor care ţin de contractele pe termen lung. Conform acestei metode, cheltuielile şi veniturile se constată în baza unui procent de îndeplinire a contractului. Metoda procentajului îndeplinit se utilizează în cadrul contractelor (acordurilor) pe termen lung cu privire la producere, construire, instalare sau montare. Standardele Naţionale de Contabilitate recomandă utilizarea acestei metode pentru contracte cu o durată de executare mai mare de o perioadă de gestiune, iar în scopuri fiscale contractele de lungă durată sunt cele pe un termen de cel puţin 24 de luni.

Modul de calcul a procentului de îndeplinire a contractelor de lungă durată în scopul determinării cheltuielilor şi veniturilor pentru impozitare se stabileşte de către Ministerul Finanţelor, care coincide cu metoda indicată în S.N.C. 11 "Contracte de construcţie "şi S.N.C. 18 "Venitul". În scopuri fiscale în ultimul an de încheiere a contractului sunt recalculaţi impozitul pe venit conform procentajului de îndeplinire a contractului, şi indicatorii reali. Această recalculare se face pentru a determina suma dobânzii şi penalităţii pentru plata incompletă sau supraplata impozitului pe venit în anii de executare a contractului. Aceste momente duc la apariţia divergenţelor dintre veniturile constatate în contabilitate şi în scopuri de impozitare.

În cazul în care întreprinderea schimbă metoda de evidenţă, veniturile sînt constatate în diferite perioade de gestiune. Modificarea

Scanned with OKEN Scanner

metodei de evidenţă, şi anume, trecerea de la metoda de casă la metoda specializării exerciţiilor (calculelor) duce la apariţia veniturilor suplimentare care constituie suma soldurilor produselor, mărfurilor expediate, dar încă neachitate, fără suma facturilor achitate în anul trecerii la altă metodă. În contabilitatea financiară această sumă este constatată şi reflectată în Raportul privind rezultatele financiare ca venituri din vânzări, motiv care duce la majorarea venitului contabil şi, ulterior, a venitului impozabil.

În scopuri de impozitare mărimea excedentului care rezultă exclusiv din schimbarea metodei de evidenţă se distribuie în părţi egale pe anul fiscal curent şi pe fiecare din următorii doi ani. Pentru a reduce presiunea fiscală, 2/3 din venitul obţinut în anul modificării metodei de evidenţă se reportă în scopul impozitării în părţi egale pe fiecare din următorii doi ani fiscali (art. 44(8) din C. F.).

Exemplu. *Întreprinderea individuală "Consult Ciobanu" a decis la 30 decembrie 2003 ţinerea evidenţei contabile pentru perioada viitoare în baza metodei specializării exerciţiilor (calculelor), renunţând la metoda de casă.*

La această dată soldul mărfurilor expediate, dar neachitate constituia:

- *valoarea de bilanţ - 110 000 lei;*
- *preţul de vânzare - 152 000 lei, (fără TVA).*

Pe parcursul anului 2004 au fost încasate 102 000 lei (fără TVA) de la cumpărători în contul achitării creanţelor comerciale pentru mărfurile expediate.

În 2004, ca urmare a trecerii de la o metodă de evidenţă la alta, valoarea de bilanţ a mărfurilor expediate a fost reflectată la costul vânzărilor, iar valoarea de vânzare – la veniturile din vânzări, obţinându-se un profit în mărime de 42 000 lei (152 000 – 110 000).

Valoarea de bilanţ care revine mărfurilor livrate şi achitate constituie 73700 lei (110000 x 0,67), unde 0,67 (102 000 : 152 000) reprezintă cota achitărilor în totalul creanţelor comerciale aferente mărfurilor livrate. Reieşind din aceasta, profitul determinat după metoda de casă constituie 28300 lei (102000 – 73700), iar profitul determinat după metoda specializării exerciţiilor (calculelor) - 42000 lei (152 000 – 110 000). Suma profitului obţinut în mod exclusiv în urma modificării metodei de evidenţă constituie 13700 lei (42 000 – 28300).

Scanned with OKEN Scanner

În scopul impozitării acest venit, obţinut ca urmare a trecerii de la o metodă de evidenţă la alta este repartizat în trei părţi egale câte o treime pentru fiecare an, inclusiv anul trecerii la altă metodă de evidenţă.

Impozitul aferent acestui venit se va calcula timp de 3 ani eşalonat - câte 1/3 din suma venitului impozabil, inclusiv:

4566,67 lei - 2004;
4566,67 lei - 2005;
4566,6 lei - 2006.

Aspectele comparative între veniturile constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare sunt arătate în tabelul ce urmează.

Tabelul 2.3

Constatarea venitului în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare în cazul incoincidenţei perioadei de gestiune

Operaţia economică	**În contabilitatea financiară**	**Actul normativ**	**În scopuri de impozitare**	**Actul normativ**
Metoda de casă	Nu se utilizează	S.N.C. 18 "Venitul", §13	Se utilizează de către întreprinderile-persoane fizice	C.F., art. 44 (1, 2, 3)
Metoda specializării exerciţiilor (calculelor)	Nu există diferenţe			
	Pentru toţi agenţii economici	S.N.C. 18 "Venitul", §13	Se utilizează de către întreprinderile persoane juridice şi/sau fizice	C.F., art. 44 (1,2,3)
Repartizarea venitului constatat la modificarea metodei de evidenţă	Venitul se constată în mărimea totală a soldului produselor, mărfurilor expediate, dar neachitate	S.N.C. 18 "Venitul", §13	Venitul de la modificarea metodei de evidenţă se repartizează pe o perioadă de trei ani, câte o 1/3 pentru fiecare an	C.F., art. 44(8)
Dividende obţinute de la agenţii economici nerezidenţi	Se constată ca venit în perioada anunţării oficiale a acestora	S.N.C. 18 "Venitul", §30	Se recunosc drept venit în perioada de gestiune în care au fost încasate	C.F., art. 18 (m)
Constatarea venitului la înlocuirea forţată a proprietăţii	Se constată ca venit în anul încasării sau calculării sumei de încasat în	S.N.C. 18 "Venitul", §13	Nu se recunoaşte venitul la înlocuirea proprietăţii cu o proprietate de acelaşi tip în	C.F., art. 22

Scanned with OKEN Scanner

	mărimea mijloacelor băneşti sau activelor nemonetare încasate sau de încasat pentru recuperarea proprietăţii pierdute forţat		pierderii ei forţate. Perioada de înlocuire expiră în anul fiscal următor celui în care s-a produs pierderea, de aceea venitul poate fi constatat în anul al doilea după pierderea forţată dacă nu se respectă cerinţele indicate	

2. Deosebirea dintre metodele de calcul şi de măsurare a veniturilor

Evaluarea venitului în cadrul diferitelor operaţii economice prezintă unele caracteristici reieşind din specificul relaţiilor economice cu clienţii, statutul şi poziţia juridică a părţilor, practicarea unor politici de preţuri concurenţiale, investiţionale ş.a.

Divergenţele dintre mărimile venitului constatat în contabilitatea financiară şi în scopul impozitării apar ca urmare a aplicării diferitelor metode de evaluare sau de calcul a venitului.

Aşadar, în cadrul operaţiunilor de schimb, donare de active, venitul se constată la valoarea venală a activelor schimbate, donate care tinde spre preţul de piaţă, iar pentru determinarea venitului impozabil drept bază serveşte preţul de piaţă. Preţul de piaţă serveşte drept bază de referinţă şi în cazul vânzărilor cu preţuri reduse, acordări de rabaturi, preţuri mai joase decât valoarea de procurare a activelor vândute. Operaţiile economice în cadrul cărora venitul evaluat în contabilitatea financiară este diferit de cel determinat în scopuri de impozitare sunt prezentate în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4

Măsurarea venitului în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare

Nr. crt.	Operaţia economică	Evaluarea venitului în ontabilitatea financiară	Actul nor-mativ	Evaluai :a venitului în scopuri le impozitare	Actul nor-mativ
1	Schimb de produse, mărfuri şi servicii neidentice	Venitul se evaluează la valoarea venală a produselor, mărfurilor şi	S.N.C. 18, § 12	Venitul brut obţinut sub formă nemonetară se evaluează la preţuri de piaţă conform C.F. şi în modul stabilit de	C.F., art. 21

Scanned with OKEN Scanner

	cu aceeaşi valoare	serviciilor primite, sau a celor cedate (dacă nu poate fi determinată cu certitudine valoarea celor primite în schimb) corectată cu suma mijloacelor băneşti virate (primite)		Guvern	
2	Schimb de produse, mărfuri şi servicii identice cu aceeaşi valoare	Venitul nu se constată	S.N.C. 18, § 12	Venitul brut obţinut sub formă nemonetară se evaluează la preţuri de piaţă conform C.F. şi în modul stabilit de Guvern	C.F., art. 21
3	Vânzarea mijloacelor fixe	Venitul (rezultatul) din vânzarea mijloacelor fixe se determină ca diferenţa dintre încasările nete şi valoarea de bilanţ la momentul ieşirii din gestiune şi se constată ca venit în Raportul privind rezultatele financiare	S.N.C. 16, § 58 – 61	Venitul se determină ca diferenţa dintre baza valorică a categoriei respective de proprietate şi mijloacele obţinute de la înstrăinarea mijloacelor fixe în cazul în care se obţine un rezultat negativ (în caz că se obţine un rezultat pozitiv el reprezintă o pierdere) în Registrul de calcul a uzurii.	C.F., art. 27 (2)
4	Donare a activelor (la donator)	Venitul nu se constată	SNC 18 Planul de con-turi	Venitul se constată ca diferenţa dintre valoarea de piaţă la momentul donării şi baza valorică ajustată, pentru mijloacele fixe şi activele de capital sau valoarea de bilanţ pentru alte active. Donarea mijloacelor băneşti se constată ca	C.F., art. 42

Scanned with OKEN Scanner

				venit în sumă totală. Venitul în urma donării de active, stabilite conform Hotărârii Guvernului R. M., nu se constată. Pierderea determinată în urma donării nu se constată	
5	Donare a activelor (la destinatar)	Venitul se constată la valoarea venală a activelor primite	S.N.C. 16, § 15, S.N.C. 18, § 13	Venitul nu se constată (pentru persoane fizice, cetățeni) venitul se constată la valoarea de piață (pentru persoane juridice)	C.F., art. 20 (i)
6	Schimbul de mijloace fixe identice	Venitul nu se constată	S.N.C. 16, § 19, 20	Venitul se determină ca diferența dintre baza valorică a categoriei respective de proprietate și mijloacele obținute de la înstrăinarea mijloacelor fixe în cazul în care se obține un rezultat negativ (în caz că se obține un rezultat pozitiv el reprezintă o pierdere)	C.F., art. 27 (2)
7	Creşterea de capital	Creşterea de capital este numită profit din vânzarea, schimbul sau altă formă de înstrăinare (scoatere din uz) egal cu diferența dintre valoarea venală sau de piață și valoarea de bilanț a activelor de capital înstrăinate, și se constată ca venit în Raportul privind rezultatele financiare în mărime deplină	S.N.C. 2, 16, 25 în funcție de felul activelor de capital	Venitul impozabil se constată ca o mărime egală cu 50% din suma excedentară a creşterii de capital recunoscute peste nivelul oricăror pierderi de capital suportate pe parcursul anului fiscal	C.F., art. 37 (7)

Scanned with OKEN Scanner

Persoana care face o donaţie (inclusiv organizaţiilor indicate în art. 36 din C. F.) se considera că a vândut bunul donat la un preţ ce reprezintă mărimea maximă dintre baza lui valorică ajustată şi preţul lui de piaţă la momentul donării. Venitul rezultat din efectuarea donaţiilor şi supus impozitării, se determină în funcţie de categoria activelor donate.

Exemplu. *S.A. „Floare" a donat unei case de copii un autoturism, valoare de bilanţ a cărui constituia 22 100 lei, baza valorică - 21 000 lei, iar valoarea de piaţă - 26 000 lei.*

În contabilitatea financiară nu sunt constatate venituri. Valoarea de bilanţ a autoturismului este trecută la cheltuielile perioadei, întreprinderea înregistrând o pierdere în urma acestei operaţiuni economice în mărime de 22 100 lei.

În scopuri de impozitare automobilul donat se consideră ca fiind vîndut la preţul de piaţă de 26 000 lei şi ca urmare se constată ca profit diferenţa dintre preţul de piaţă şi baza valorică a autoturismului – 5 000 lei (26 000 – 21 000).

Deci, utilizarea diferitelor moduri de măsurare a veniturilor a condiţionat apariţia diferenţei dintre suma evaluată în contabilitate (zero lei) şi suma profitului constatată în scopuri de impozitare – 5 000 lei.

3. Componenţa şi structura veniturilor impozabile şi neimpozabile

Mărimea venitului constatat în contabilitate diferă de cea a venitului recunoscut în scopuri de impozitare în funcţie de componenţa lui. Statul prin legislaţia fiscală poate urmări scopuri de stimulare sau inhibare a unor activităţi, zone geografice, echitate socială, a repartizării veniturilor în societate, evitarea dublei impuneri. Ca urmare legislaţia fiscală reglementează şi grupează veniturile în:

- impozabile;
- neimpozabile.

Lista veniturilor neimpozabile este prezentată în art. 20 din C.F. în tabelul de mai jos fiind indicate doar unele care se referă la persoanele care practică activitate de antreprenor. Diferenţele apar din cauză că veniturile nerecunoscute de Codul fiscal în scopuri de impozitare, sunt constatate în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.5

Surse de venit neimpozabile

Nr. crt.	Venituri neimpozal ile conform legislaţiei fi cale	Procedura cont bilă privind veniturile nei npozabile
1	Dobânzile de la hârtiile de valoare de stat până la 1 ianuarie 2015	Se constată ca venituri ale activităţii investiţionale financiare
2	Veniturile de la primirea gratuită a proprietăţii, mijloacelor băneşti, conform deciziei Guvernului sau a autorităţilor competente ale administraţiei publice locale	Se constată ca venituri ale activităţii investiţionale financiare
3	Ajutoarele primite de la organizaţii filantropice - fundaţii şi asociaţii obşteşti - în conformitate cu prevederile statutului acestor organizaţii şi ale legislaţiei	Se constată ca venituri ale activităţii financiare sau ca datorii în componenţa finanţărilor cu destinaţie specială
4	Veniturile obţinute în urma utilizării facilităţilor fiscale la impozitul pe venit	Se constată ca venituri ale activităţii financiare
5	Mijloacele băneşti obţinute din fondurile speciale şi utilizate în conformitate cu destinaţia fondurilor	Se constată ca încasări şi finanţări cu destinaţie specială, care la utilizare se trec la venituri pe tipuri de activităţi
6	Contribuţiile la capitalul unui agent economic, prevăzute în art.55 din C.F.;	Se constată ca activ sub forma investiţiilor financiare în mărime totală
7	Activităţile sub forma indemnizaţiilor de asigurare socială şi reasigurare	Se constată ca venituri excepţionale
8	Veniturile organizaţiilor statelor străine, organizaţiilor internaţionale şi personalului acestora, dacă sunt încheiate convenţii cu aceste state	Se constată pe tipuri de activităţi

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.A. "Contabil" a calculat dobânzi de la bonurile de tezaur în mărime de 4 600 lei, ce urmează a fi primite la scadență de la Banca Națională a Moldovei.*

În contabilitatea financiară și în Raportul privind rezultatele financiare al S.A. "Contabil" dobânzile calculate se vor constata ca venituri din activitatea de investiții în mărime totală de 4 600 lei.

În scopuri de impozitare dobânzile de la hârtiile de valoare de stat până la 1 ianuarie 2015 se consideră surse de venituri neimpozabile, de aceea venitul nu este constatat.

La calcularea venitului impozabil suma dobânzilor (4 600 lei), neconstatată în scopuri fiscale este dedusă din venitul contabil.

4. Diferite surse de obținere a venitului

Veniturile pot fi grupate în funcție de țara pe teritoriul căreia sunt câștigate.

În legătură cu aceasta se deosebește:

- venit obținut pe teritoriul R. M;
- venit obținut peste hotarele R. M.

Codul fiscal prevede cerințe speciale la determinarea sumei impozitului pe venit spre deducere, achitat peste hotarele R. M., calculat de la suma venitului obținut în străinătate.

Gruparea veniturilor după acest criteriu este importantă pentru impozitarea veniturilor persoanelor rezidente și nerezidente.

Conform art. 75 (1) din C.F. venitul impozabil al unui nerezident se consideră venitul obținut din sursele aflate pe teritoriul R. M.

Această grupare a veniturilor are importanță în cadrul stabilirii sursei de venit pentru evitarea dublei impuneri și respectarea convențiilor internaționale încheiate în acest domeniu.

Datorită divergențelor dintre sumele cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară și cele recunoscute în scopuri de impozitare apar diferențe, a căror cauze sunt următoarele:

a) *incoincidența perioadei de gestiune la constatarea cheltuielilor;*
b) *limitarea sumei cheltuielilor constatate în scopul impozitării;*
c) *divergența metodelor de calcul și evaluare a cheltuielilor;*
d) *componența și structura cheltuielilor nedeductibile fiscal.*

Scanned with OKEN Scanner

a) Incoincidența perioadei de gestiune la constatarea cheltuielilor

Constatarea cheltuielilor în scopuri de impozitare şi în contabilitatea financiară în diferite perioade de gestiune este influențată de metodele de evidență utilizate de întreprinderi, a căror definire şi posibilitate de utilizare a fost expusă la examinarea cauzelor de constatare a veniturilor.

Spre exemplu, dacă contribuabilul ce utilizează metoda specializării exercițiilor (calculelor) are datorii față de o persoană interdependentă, care foloseşte metoda de casă, acestea se constată ca cheltuieli în Raportul privind rezultatele financiare în perioada de gestiune în care cheltuielile au apărut. În scopuri fiscale, cheltuielile nu pot fi atribuite acestui exercițiu contabil, decât numai în perioada de gestiune a achitării lor.

Conform C.F., *persoană interdependentă* este considerat membrul familiei contribuabilului sau persoana care controlează contribuabilul, este controlat de contribuabil sau se află împreună cu acesta sub controlul unui terț. În art. 5 (12, a) sânt indicate gradele de rudenie calificate ca membri ai familiei. Prin *control* se înțelege posesia directă sau indirectă, prin una sau mai multe persoane interdependente, a cel puțin 50% din capitalul statutar sau din drepturile de vot ale unei persoane.

Exemplu. *S.A., „Contabil" care recunoaşte cheltuielile şi veniturile în baza metodei specializării exercițiilor (calculelor), a beneficiat de servicii de audit de la întreprinderea individuală „Ciobanu" I.I., ce utilizează în contabilitate metoda de casă.*

Întreprinderea „Ciobanu" este fondatorul S.A „Contabil" şi deține 81% din capitalul statutar al acesteia, fapt ce califică părțile contractante ca persoane interdependente. Valoarea contractuală a serviciilor este egală cu 4800 lei (inclusiv TVA). Serviciile au fost acordate în decembrie 2004, încasând numai 50% din valoarea acestora. Diferența a fost plătită întreprinderii „Ciobanu" în ianuarie 2005.

În contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare a anului 2004 în S.A. „Contabil" au fost constatate cheltuieli în suma serviciilor primite de 4 000 lei (fără TVA).

În scopuri de impozitare ca cheltuieli au fost constatate sumele achitate: 2000 lei în 2004 şi 2000 lei în 2005.

Scanned with OKEN Scanner

Diferența dintre sumele cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară și în scopuri de impozitare a fost adunată la venitul contabil a anului 2004 și scăzută la calcularea venitului impozabil în anul următor.

Operațiunile cu persoanele interdependente pot avea și un caracter invers, când în scopuri fiscale cheltuielile sânt recunoscute, iar conform cerințelor S.N.C. nu pot fi constatate ca cheltuieli. Așadar, achitarea în avans a cheltuielilor față de o persoană interdependentă, care folosește metoda de casă, în contabilitate se reflectă ca activ și se include în componența cheltuielilor anticipate pe termen scurt sau lung, iar în scopuri de impozitare se constată ca cheltuieli.

Constatarea cheltuielilor în cazul incoincidenței perioadei de gestiune la constatarea cheltuielilor se prezintă în tabelul 2.6.

Tabelul 2.6

Constatarea cheltuielilor în cazul incoincidenței perioadei de gestiune

Operația conomică		**În contabilitatea financiară**	**Actul normativ**	**In scopuri de impozitare**	**Actul normativ**
Operații economice cu o persoană interdependentă	Cheltuieli suportate, dar neachitate	Se constată și se reflectă ca cheltuieli în contabilitate și Rapoartele financiare în baza metodei specializării exercițiilor (calculelor) în perioada în care s-au suportat	S.N.C 3, §14	Contribuabilul care folosește metoda specializării exercițiilor (calculelor) nu are dreptul să facă nici un fel de deduceri până la momentul efectuării plăților dacă are obligații față de o persoană interdependentă care folosește metoda de casă	C.F., art. 44 (5)

Scanned with OKEN Scanner

Operația conomică		În contabilitatea financiară	Actul normativ	În scopuri de impozitare	Actul normativ
	Cheltuieli achitate, dar nesuportate	Se constată şi se reflectă în contabilitate ca active pe termen lung sau curente în perioada în care au fost achitate	S.N.C 3, Planul de conturi	In scopuri de impozitare contribuabilul care foloseşte metoda specializării exercițiilor (calculelor) are dreptul la deduceri dacă are obligații față de o persoană interdependentă care foloseşte metoda de casă	C.F., art. 44 (5)
Operații economice în baza metodei de casă		Se utilizează numai metoda specializării exercițiilor (calculelor). Cheltuielile se constată în perioada suportării lor, indiferent de momentul achitării	Legea contabilității	Poate fi utilizată la întreprinderile persoane fizice. Cheltuielile se constată în perioada de gestiune când a avut loc plata efectivă a lor	C.F., art. 44 (1)

b) Limitarea sumei cheltuielilor constatate în scopul impozitării

În condițiile unei economii de concurență şi de piață, întreprinderile, fiind ghidate de ideea unei dezvoltări economice libere, nu plafonează cheltuielile efectuate, dacă acestea au avut scopul prosperării afacerilor efectuate în scopuri de întreprinzător. Astfel, cheltuielile suportate în activitatea de întreprinzător sunt constatate şi reflectate în Raportul privind rezultatele financiare în mărime totală, fără a limita suma unui sau altui fel de cheltuieli.

Legislația fiscală limitează suma unor articole de cheltuieli în scopuri de impozitare. Plafonul acestor cheltuieli este stabilit în procente față de o bază de calcul, în sumă fixă indicată sau sumă de

Scanned with OKEN Scanner

calculat. Nomenclatorul, cuantumul şi condiţiile de limitare şi confirmare sunt expuse în tabelul următor.

Tabelul 2.7

Componenţa cheltuielilor limitate fiscal

Articolele de cheltuieli limitate	Mărimea şi condiţiile de limitare şi confirmare
Cheltuieli de deplasare a lucrătorilor (art.24 (3), din C.F:), stabilite de Hotărârea Guvernului R. M.;	*Cheltuieli de deplasare* sunt cheltuielile suportate de personalul delegat pentru executarea unor sarcini de serviciu. Cheltuielile de deplasare includ: - cheltuieli de călătorie (costul biletelor de călătorie tur-retur); - cheltuieli privind cazarea; - diurnă; - altele. Mărimea acestor cheltuieli se limitează în funcţie de localitatea de delegare, funcţia de serviciu a persoanelor delegate, scopul şi caracterul deplasării, importanţa deplasării la nivel micro şi macroeconomic şi sunt grupate în categorii: diurna 3 categorii, cheltuielile pentru cazare - 2 categorii: A şi B în dependenţă de clasificarea diurnei. La categoria A se referă primele două grupe ale clasificării diurnei, la categoria B – grupa a treia. Sumele la care se limitează cheltuielile de deplasare sunt bazate pe preţurile în vigoare la serviciile de transport, cazare, alimentare ş.a, în funcţie de localitate. Ca documente ce justifică suportarea acestor cheltuieli este decontul de avans al titularului de avans la care se anexează toate chitanţele, facturile, biletele, bonurile de plată etc. în baza cărora au fost suportate cheltuielile de deplasare.
Cheltuieli de reprezentanţă (art. 24(3), din C.F.) stabilite de Hotărârea Guvernului R. M. "Cu privire la limitarea unor tipuri de cheltuieli permise spre deducere din venitul brut", nr. 130 din 6.02. 1998	*Cheltuieli de reprezentanţă* sunt cheltuielile activităţii de antreprenor a întreprinderii legate de primirea şi deservirea reprezentanţilor altor întreprinderi, organizaţii şi instituţii (inclusiv cele străine), în scop de negocieri, menţinerea relaţiilor de afaceri şi colaborare, precum şi a participanţilor la adunarea Consiliului de conducere al întreprinderii şi Comisiei de revizie. Mărimea limită a acestor cheltuieli se determină în procente din suma: • venitului din vânzarea mărfurilor (rulajul creditor al subcontului 6112 fără TVA şi accize) – 0.5%; • altor venituri (diferenţa dintre suma totală a venitului brut şi suma venitului de la vânzarea mărfurilor) – 1%.

Scanned with OKEN Scanner

Articolele de cheltuieli limitate	Mărimea şi condiţiile de limitare şi confirmare
	Ca documente care confirmă primirea delegaţiilor (reprezentanţilor) şi efectuarea cheltuielilor de reprezentanţă sunt considerate ordinul conducătorului întreprinderii emis în baza acordului preventiv între părţi, programele întâlnirii, scrisori, darea de seamă privind cheltuielile de reprezentanţă, dispoziţii de plată, facturi, bonuri de plată, legate de efectuarea cheltuielilor de reprezentanţă ş.a.
Cheltuieli neconfirmate documentar (art. 24 (1), din C.F.) reglementate de Hotărârea Guvernului R. M. "Cu privire la modul şi cuantumul de deducere a cheltuielilor neconfirmate de contribuabili documentar", nr. 485 din 4.05.1998	Se permite deducerea cheltuielilor neconfirmate documentar suportate cu condiţia că sunt: - legate de activitatea de antreprenor a întreprinderii; - în mărime de 0,1% din venitul impozabil Acestea sunt cheltuieli care fie că nu sunt justificate prin documente sau documentele existente nu corespund cerinţelor prevăzute de legislaţia în vigoare.
Donaţii în scopuri filantropice sau de sponsorizare (art. 36, C.F.) reglementate de Hotărârea Guvernului R. M. "Despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donaţiilor în scopuri filantropice ", nr. 489 din 4.05.1998	*Donaţiile în scopuri filantropice* reprezintă acordarea benevolă, imparţială şi necondiţionată de sprijin material sau servicii gratuite unei persoane (unui grup de persoane), fără a cere în schimb vreo recompensă, plată sau onorarea vreunor obligaţiuni şi fără a obţine din aceasta vreun profit. Pentru confirmarea acestor cheltuieli sunt necesare următoarele cerinţe: – *mărimea* lor să nu fie mai mare de 10% din venitul impozabil, fără a se lua în considerare scutirile acordate de Codul fiscal; – *să existe baza documentară:* cererea în scris a beneficiarului, contractul de donaţie, autentificat notarial, delegaţia beneficiarului, factura de expediţie sau fiscală, dispoziţia de plată şi confirmarea în scris a beneficiarului despre faptul primirii mijloacelor băneşti cu titlu gratuit, etc.
Cheltuielile suportate pe	Dacă cheltuielile pentru reparaţia mijloacelor fixe reflectate în contabilitate:

Scanned with OKEN Scanner

Articolele de cheltuieli limitate	Mărimea şi condiţiile de limitare şi confirmare
parcursul anului fiscal pentru reparaţia mijloacelor fixe (art.27 (8) din C.F.)	• nu depăşesc 10% din baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul anului fiscal, aceste cheltuieli se permit ca deduceri; • depăşesc 10% din baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul anului fiscal, aceste cheltuieli majorează baza valorică a categoriei respective de proprietate şi se constată drept corecţii pozitive în Registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopul impozitării
Cheltuieli legate de întreţinerea activităţilor şi obiectelor nelegate de activitatea de întreprinzător (obiecte social–culturale) (art. 24(1), din C.F.)	Cheltuielile se constată în mărimea veniturilor, primite sau de primit sub formă de încasări din vânzarea foilor de odihnă la casele de odihnă, sanatorii etc. cu excepţia cheltuielile de întreţinere a punctului medical, care se recunosc fiscal, în cazul în care acestea sunt legate de necesitatea efectuării controlului medical al lucrătorilor conform art. 161 al Codului Muncii.
Cheltuieli legate de extracţia resurselor naturale (art. 29, din C.F.)	Sunt admise în mărimea determinată prin produsul dintre baza valorică a resurselor naturale la începutul perioadei de gestiune şi rezultatul obţinut din raportul volumului extracţiei resurselor naturale pe parcursul perioadei de gestiune la volumul total de extracţie prognozat pentru zăcământul dat în expresie naturală

Există şi alte deduceri limitate fiscal: cheltuieli privind asigurările, defalcări în fondurile de rezervă, reparaţia mijloacelor fixe arendate etc.

Ca rezultat al limitării cheltuielilor, din punct de vedere fiscal, se formează diferenţe egale cu suma depăşirii plafoanelor indicate de legislaţia în vigoare. Depăşirile menţionate reprezintă corectări ale venitului calculat în contabilitate pentru determinarea corectă a venitului impozabil.

Exemplu. *S.A „Floare" în 2004 a suportat cheltuieli în sumă totală de 210000 lei, inclusiv:*

- *cheltuieli de reprezentanţă – 4900 lei;*
- *cheltuieli de delegare – 15 200 lei;*
- *alte cheltuieli – 189 900 lei.*

Scanned with OKEN Scanner

Suma totală a veniturilor constatate în cursul anului de gestiune a constituit 240000 lei, inclusiv venituri din vânzarea mărfurilor – 189 000 lei. Corecţiile veniturilor în scopuri de impozitare au fost egale cu zero.

În contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare cheltuielile de reprezentanţă şi de delegare au fost constatate în mărime integrală.

Limita cheltuielilor de reprezentanţă în scopuri de impozitare constituie:

- *0,5% din venitul de la vânzarea mărfurilor – 945 lei (189000 x 0,5 : 100)*
- *1% de la suma altor venituri - 510 lei (240000 – 189000) x 1 : 100)*

Total - 1455 lei (945 + 510)

Să admitem că limita cheltuielilor de delegare calculată în anul de gestiune în fiecare decont de avans şi fiecare articol de cheltuieli: cheltuieli de cazare, diurnă etc., a constituit 14 700 lei.

În scopuri de impozitare au fost constatate cheltuielile numai în limitele stabilite: cheltuielile de reprezentanţă în sumă de 1455 lei, cheltuielile de delegare – 14 700 lei.

Sumele ce depăşesc limitele de 3445 lei (4900 – 1455) şi 500 lei (15200-14700) sînt diferenţe care corectează venitul contabil şi se adună la sfârşitul anului de gestiune.

c) Componenţa şi structura cheltuielilor nedeductibile fiscal

În conformitate cu prevederile Codului fiscal este stabilită componenţa cheltuielilor care nu se permit spre deducere din venit la calculul venitului impozabil. Astfel, din punct de vedere fiscal cheltuielile sunt:

- deductibile;
- nedeductibile.

Legislaţia fiscală indică o regulă de bază a deductibilităţii cheltuielilor conform căreia cheltuielile trebuie să fie ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activităţii de antreprenor. Cheltuielile nedeductibile la calculul venitului impozabil sânt prezentate în tabelul de mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.8

Componenţa cheltuielilor nedeductibile fiscal

Cheltuieli nedeductibile fiscal	**Actul normativ**	**Procedura contabilă privind cheltuielile nedeductibile fiscal**	**Actul normativ**
Cheltuieli personale şi familiale.	C.F., art. 23	Se constată drept cheltuieli ale perioadei în Raportul privind rezultatele financiare în măsura în care ele sânt legate de desfăşurarea activităţii de antreprenor.	S.N.C 3, §20, 23
Sumele plătite la procurarea terenurilor	C.F., art. 24 (5)	Se constată drept activ şi se reflectă în componenţa activelor materiale pe termen lung la contul de activ 122 "Terenuri" (fără TVA).	S.N.C 16, § 72
Sumele plătite la procurarea proprietăţii asupra căreia se calculează uzura (amortizarea) şi faţă de care se aplică prevederile art. 26,28 şi 29 din C. F. sau la procurarea mijloacelor fixe cu un termen de exploatare mai mare de un an	C.F., art. 24 (6)	Se constată drept activ şi se reflectă în componenţa activelor materiale pe termen lung la conturile de activ 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe", (fără TVA), 111 „Active nemateriale"	S.N.C. 16, §8, 9
Sumele compensaţiilor, remuneraţiilor, dobânzilor, plăţii pentru închirierea bunurilor şi altor cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcţie de răspundere sau al unui conducător de întreprindere, al unui membru al societăţii sau al altei persoane interdependente, dacă nu există justificarea plăţii unei astfel de sume.	C.F., art. 24(7)	Se constată drept cheltuieli ale perioadei în Raportul privind rezultatele financiare	S.N.C. 16, §20 S.N.C 2, § 32
Pierderile în urma vânzării sau schimbului proprietăţii, îndeplinirii lucrărilor şi prestării serviciilor, efectuate în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente	C.F., art. 24(8)	Se constată drept cheltuieli ale perioadei în Raportul privind rezultatele financiare	S.N.C. 3, §20,23.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli nedeductibile fiscal	Actul normativ	Procedura contabilă privind cheltuielile nedeductibile fiscal	Actul normativ
Cheltuielile legate de obţinerea venitului scutit de impozitare	C.F., art. 24(9)	Se constată drept cheltuieli ale perioadei în Raportul privind rezultatele financiare	S.N.C 2, § 9,; S.N.C. 16, § 7 - 13 S.N.C 3 § 20-23
Impozitul pe venit, penalităţile şi amenzile aferente lui, precum şi amenzile şi penalităţile aferente altor impozite, taxe şi plăţi obligatorii la buget	C.F., art. 30(1)	Se constată drept cheltuieli ale perioadei	S.N.C 3, § 23 (f)
Impozitele achitate în numele unei persoane, alta decât contribuabilul	C.F., art. 30(2)	Achitarea impozitului se reflectă ca o creanţă a agentului economic în numele căruia a fost făcută plata până la momentul stingerii creanţei	Planul de conturi
Cheltuielile de asigurare a persoanelor juridice, care nu sunt indicate în Hotărârea Guvernului R. M. "Cu privire la limitele cheltuielilor de asigurare ale persoanelor juridice permise ca deduceri de cheltuieli aferente activităţii de antreprenor pentru scopuri fiscale" nr. 484 din 4.05.1998. Ca cheltuieli de asigurare neincluse în Hotărârea menţionată poate fi asigurarea: • riscurilor financiare; • viageră; • profesională etc.	C.F., art. 24(3)	Cheltuielile de asigurare efectuate de întreprindere pe toate tipurile de asigurare conform Legii asigurărilor în R. M. nr. 1508 – XII din 15.06.1993 (cu modificările ulterioare) sunt constatate ca cheltuieli ale perioadei în Raportul privind rezultatele financiare	S.N.C. 3, § 20 (23),
Defalcările în fondurile de rezervă, cu excepţia defalcărilor de reduceri pentru pierderi la credite (în fondul de risc al instituţiilor financiare) conform art. 31 (3) din C. F.	C.F., art. 31(2)	Formarea provizioanelor (rezervelor) cu caracter de datorii are loc pe baza cheltuielilor perioadei în mărimea stabilită de întreprindere	S.N.C. 3

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.A. "Faur" în 2005 a calculat penalităţi în favoarea:*

- *bugetului de stat privind taxa pe valoarea adăugată – 2600 lei;*
- *furnizorului pentru neîndeplinirea condiţiilor contractuale – 3 100 lei.*

În contabilitatea financiară penalităţile calculate sunt constatate drept cheltuieli ale perioadei anului 2005, când a fost emisă decizia Serviciul Fiscal de Stat şi a fost acceptată scrisoarea (pretenţia) furnizorului.

În scopuri de impozitare este constatată ca deduceri numai suma penalităţilor calculate în legătură cu neândeplinirea obligaţiilor comerciale – 3100 lei, iar penalităţile aferente impozitelor şi taxelor nu sunt recunoscute. Suma penalităţii calculate bugetului de stat privind taxa pe valoarea adăugată reprezintă o corectare a venitului contabil care la sfârşitul anului de gestiune se adună la suma acestuia pentru determinarea venitului impozabil.

Delimitarea cheltuielilor în contabilitate şi în scopuri de impozitare apare şi în situaţii inverse: legislaţia fiscală recunoaşte un anumit tip de deduceri, iar conform cerinţelor contabile ele sânt constatate nu ca cheltuieli, ci ca activ. Aşa ar putea fi exemplificate *cheltuielile privind dobânzile calculate asupra împrumuturilor.*

Conform Codului fiscal se permite deducerea dobânzilor calculate asupra împrumuturilor utilizate în activitatea de antreprenor (art. 25(1)) *sau suma dobânzilor* se include în valoarea de intrare a mijloacelor fixe nou procurate până la punerea în exploatare (art.27(1)).

În conformitate cu S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile" (§9,10) acestea din urmă:

1) se constată drept cheltuieli ale perioadei;
2) se capitalizează, adică se includ în valoarea de bilanţ a activelor calificate (inclusiv mijloacele fixe), respectând condiţiile § 10 al S.N.C. 23.

Scanned with OKEN Scanner

În cazurile în care în contabilitatea financiară cheltuielile privind împrumuturile sunt capitalizate, iar în scopuri de impozitare se recunosc ca deduceri apar diferenţe între mărimile cheltuielilor constatate.

c) Divergenţa dintre metodele de calculare a cheltuielilor

Deosebirea dintre metodele şi procedeele de determinare a sumei cheltuielilor în contabilitate şi în scopuri fiscale într-o perioadă de gestiune condiţionează apariţia abaterilor dintre rezultatele financiare calculate.

În politica de contabilitate întreprinderile stabilesc metode de evaluare, calculare a amortizării şi uzurii activelor fără să fie preocupate de minimizarea profitului, respectiv a impozitului pe venit, reieşind doar din avantajele economice care le generează activele şi din interesele proprii. Legislaţia fiscală, însă, impune anumite metode fixe de evaluare a activelor, amortizării şi uzurii lor, care sunt diferite de cele contabile, fapt care duce la apariţia divergenţelor dintre indicatorii calculaţi în contabilitate şi în fiscalitate. Metode de calculare a cheltuielilor, algoritmul cărora în contabilitate este diferit de cel indicat în Codul fiscal, se reduc la calcularea:

- amortizării activelor nemateriale;
- uzurii mijloacelor fixe;
- epuizării resurselor naturale.

Un punct de divergenţă între contabilitate şi fiscalitate vizează calcularea amortizării activelor nemateriale.

În contabilitate amortizarea activelor nemateriale se calculează în baza cerinţelor S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" conform:

- metodei casării liniare;
- metodei proporţional volumului produselor (serviciilor);
- metodei soldului degresiv.

În scopuri de impozitare se permite deducerea amortizării fiecărei unităţi de proprietate nematerială amortizabilă (brevete de invenţie, drepturi de autor, desene şi modele industriale, contracte, drepturi speciale etc.) cu termen de exploatare limitat, perioada de exploatare fiind calculată prin metoda liniară.

Dacă în contabilitate sunt selectate ultimele două metode - metoda proporţional volumului produselor (serviciilor) sau metoda soldului degresiv - suma amortizării calculate diferă de cea determinată în scopuri de impozitare.

Scanned with OKEN Scanner

Modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe stipulat în S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung " se deosebeşte de cerinţele impuse de legislaţia fiscală (vezi § 3.5).

Un alt domeniu de apariţie a divergenţelor privind metodele de calculare sau evaluare a cheltuielilor este calculul epuizării resurselor naturale care se efectuează după acelaşi algoritm în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare. Asupra mărimii epuizării influenţează valoarea probabilă rămasă ce duce la rezultate diferite la calcularea cheltuielilor legate de extracţia resurselor naturale.

2.2 Caracteristica, clasificarea şi calcularea diferenţelor permanente şi temporare

Divergenţele dintre regulile de constatare şi măsurare a cheltuielilor şi veniturilor condiţionează apariţia unor diferenţe dintre sumele veniturilor şi cheltuielilor recunoscute de legislaţia fiscală şi cele constatate în contabilitatea financiară.

Diferenţele reprezintă suma abaterilor dintre mărimea veniturilor şi/sau cheltuielilor, reflectate în contabilitatea financiară şi mărimea aceloraşi venituri sau cheltuieli, constatate în scopul impozitării.

În funcţie de influenţa pe care o exercită asupra venitului impozabil (pierderii fiscale) al perioadelor de gestiune curentă şi viitoare, sunt diferenţe:

- permanente;
- temporare.

Caracteristica şi clasificarea diferenţelor permanente

Diferenţele permanente apar în cazul în care unele articole de venituri sau cheltuieli luate în calculul venitului (pierderii) contabil conform S.N.C. nu se constată sau se limitează de Codul fiscal. Diferenţele permanente influenţează numai asupra venitului impozabil şi rapoartelor financiare ale perioadei de gestiune curente, fără a avea un impact asupra rezultatelor perioadelor viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.A. "Steaua" a obţinut în 2004 dobânzi de la hârtiile de valoarea de stat emise de B.N.M. în sumă de 4500 lei. Venitul contabil calculat la sfârşitul anului a constituit 18600 lei. În contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare aceste dobânzi au fost reflectate ca venituri din activitatea de investiţii.*

În scopuri de impozitare conform art. 24 (7) din Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II al C.F. dobânzile de la hârtiile de valoarea de stat primite sau care urmează a fi primite, sunt considerate ca venituri neimpozabile.

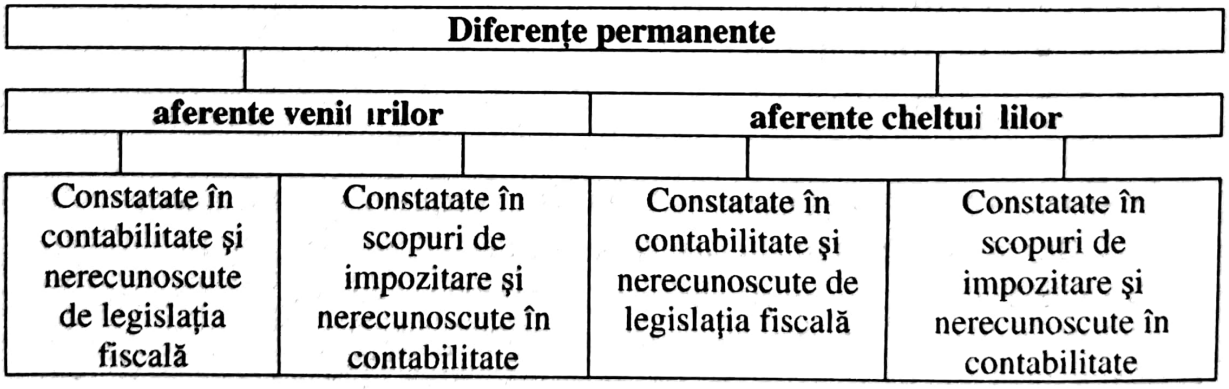
Ca urmare, se obţine o diferenţă privind dobânzile constatate în contabilitatea financiară şi în scopuri fiscale, care la determinarea venitului impozabil al întreprinderii se deduc din venitul contabil. Venitul impozabil determinat în 2004 a constituit 14 100 lei (18 600 – 4500).

Diferenţa de 4500 lei este permanentă, aferentă veniturilor, deoarece ea influenţează mărimea venitului impozabil numai în anul de gestiune curent în care au fost calculate dobânzile.

Diferenţele permanente sunt aferente:

- veniturilor
- cheltuielilor.

Clasificarea diferenţelor permanente este prezentată în schema 2.4.



Schema 2.4. **Clasificarea şi caracteristica diferenţelor permanente**

Scanned with OKEN Scanner

Componenţa diferenţelor permanente existente în Republica Moldova este prezentată în tabelul următor:

Tabelul 2.9

Componenţa diferenţelor permanente

Nr. crt.	Conţinutul diferenţelor	Diferenţe permanente			
		aferente veniturilor		aferente cheltuielilor	
		majorează venitul impozabil (micşorează pierderea fiscală)	micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală)	majorează venitul impozabil (micşorează pierderea fiscală)	micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală)
1	Suma egală cu 50% din depăşirea creşterii de capital faţă de orice pierderi suportate în anul fiscal		x		
2	Venitul primit sub formă de procente, dobânzi de la hârtiile de valoare de stat emise pe teri-toriul Republicii Moldova		x		
3	Venitul sub forma donaţiilor primite (acordate)	x	x		
4	Limitarea cheltuielilor de delegaţie şi de reprezentare			x	
5	Limitarea sumelor donaţiilor în scopuri filantropice şi sponsorizări			x	
6	Limitarea cheltuielilor neconfirmate documentar			x	
7	Veniturile anilor precedenţi depis-		x		

Scanned with OKEN Scanner

	tate în anul curent				
8	Cheltuielile anilor precedenţi depistate în anul curent			x	
9	Cheltuielile pentru asigurările nepermise spre deducere			x	
10	Cheltuieli personale şi familiale			x	

Notă: Semnul "x" exprimă apartenenţa la tipul diferenţei

Caracteristica şi clasificarea diferenţelor temporare

Diferenţele temporare apar când perioada de gestiune în care unele articole (posturi) de cheltuieli şi venituri, incluse în venitul contabil şi reflectate în Raportul privind rezultatele financiare, nu coincide cu perioada în care aceste articole sunt recunoscute de legislaţia fiscală pentru determinarea venitului impozabil.

Diferenţele temporare apar într-o perioadă de gestiune şi se anulează în alta sau pe parcursul mai multor perioade de gestiune în care se îndeplinesc prevederile Codului fiscal de constatare a veniturilor şi cheltuielilor.

Diferenţele temporare influenţează mărimea venitului impozabil atât al perioadei de gestiune curente, cât şi al perioadelor de gestiune viitoare. Diferenţele date în funcţie de prevederile Codului fiscal, pot fi adunate sau scăzute din venitul contabil într-o perioadă de timp, majorând sau micşorând astfel venitul impozabil.

Exemplu. *În 2004 S.A. "Floare" a calculat dividende în mărime de 3900 lei, ce urmează a fi primite de la societatea comercială "Sidex Grup" (S.R.L), rezident al României. Dividendele date au fost primite sub formă de mijloace băneşti la contul valutar în 2005.*

În 2004 în contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare dividendele calculate au fost reflectate ca venituri din activitatea de investiţii, indiferent de statutul juridic al plătitorului.

În scopuri de impozitare dividendele de la nerezidenţi se constată ca venituri numai la suma primită şi numai în anul încasării lor. Ca urmare, în 2004 suma dividendelor de 3900 lei nu constituie

Scanned with OKEN Scanner

un venit impozabil şi reprezintă o diferenţă care se deduce din venitul contabil la calcularea venitului impozabil.

În 2005 dividendele sunt încasate la contul bancar, de aceea în contabilitatea financiară nu se vor reflecta venituri, ci numai mişcări de mijloace băneşti, iar în scopuri fiscale suma dividendelor încasată se recunoaşte ca venit şi se adună la venitul contabil.

Diferenţa dată este temporară, deoarece într-o perioadă de doi ani ea a influenţat mărimea venitului impozabil, fiind dedusă în primul an şi adunată în anul următor, când au fost îndeplinite cerinţele Codului fiscal.

În dependenţă de influenţa pe care o exercită asupra venitului impozabil (pierderii fiscale) al perioadelor de gestiune viitoare există:

- diferenţe temporare impozabile;
- diferenţe temporare deductibile.

Diferenţele temporare impozabile majorează venitul impozabil (micşorează pierderea fiscală) al perioadelor de gestiune viitoare.

În baza datelor exemplului precedent se poate concluziona că diferenţa egală cu mărimea dividendelor calculate de la nerezidenţi este o diferenţă temporară impozabilă aferentă veniturilor deoarece în anul al doilea – 2005, suma diferenţei a fost adunată la venitul contabil, astfel majorând baza impozabilă.

Se disting diferenţe temporare impozabile aferente:

- veniturilor;
- cheltuielilor.

Diferenţele temporare impozabile aferente veniturilor reprezintă sumele veniturilor care în contabilitatea financiară sunt constatate în perioada de gestiune curentă, iar în scopuri de impozitare se recunosc în perioadele de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare impozabile aferente cheltuielilor sunt egale cu suma depăşirii cheltuielilor constatate în scopuri fiscale asupra cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară în perioada de gestiune curentă. Această sumă se reportează în perioadele de gestiune viitoare.

Exemplu. *S.R.L. „Contabil" dispune de mijloace fixe procurate în 2004 cu valoarea de intrare de 89 700 lei. Politica de contabilitate stabileşte o valoare probabilă rămasă egală cu 1 200 lei, metoda de calcul a uzurii este liniară, durata de funcţionare utilă – 10 ani.*

Scanned with OKEN Scanner

Suma uzurii calculată anual este egală cu 8 850 lei ((89 700 – 1200) : 10).

În scopuri de impozitare mijloacele fixe se raportează la categoria a patra de proprietate, cu norma de uzură 20%. Suma uzurii calculată spre deducere în scopuri fiscale este egală cu 17 940 lei şi este mai mare decât cea din contabilitatea financiară cu 9 090 lei (17 940 – 8 850). Ea reprezintă o diferenţă temporară impozabilă aferentă cheltuielilor care în primul an de gestiune se scade din venitul contabil şi se raportează în perioadele de gestiune viitoare, în care va fi adunată.

Diferenţele temporare deductibile în perioadele de gestiune viitoare micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală) prin deducere din mărimea acestuia.

Exemplu. *În 2004 S.R.L."Floare" în baza politicii de contabilitate a constituit un provizion (rezerva) pentru reparaţia mijloacelor fixe în mărime de 18 500 lei, din care au fost utilizate numai 14 100 lei. În urma efectuării inventarierii anuale a provizioanelor, soldul acestuia a fost rectificat şi reflectat în rapoartele financiare în mărime de 4 400 lei (18500 – 14100). Provizionul dat a fost utilizat în anul de gestiune următor.*

În contabilitatea financiară cheltuielile privind constituirea provizionului (rezervei) au fost constatate în mărime de 18 500 lei. În scopuri de impozitare conform art. 31 (2) din C.F. deducerea defalcărilor în fondurile de rezervă nu se permite, decât numai în mărimea utilizării lor şi, ca urmare, au fost recunoscute ca deduceri numai 14 100 lei (18 500 – 4400).

Soldul provizionului neutilizat – 4400 lei constituie o diferenţă temporară deductibilă deoarece în anul 2004 această sumă a fost adunată la venitul impozabil, iar în anul următor, dacă provizionul în această mărime va fi utilizat, va fi dedusă, micşorând mărimea venitului impozabil.

La rândul său se disting diferenţe temporare deductibile aferente:

- veniturilor;
- cheltuielilor.

Diferenţele temporare deductibile aferente veniturilor apar când veniturile în scopuri de impozitare sunt constatate în perioada de

Scanned with OKEN Scanner

gestiune curentă, iar în contabilitatea financiară în perioadele de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare deductibile aferente cheltuielilor sunt egale cu suma depăşirii cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară în perioada de gestiune curentă asupra celor constatate în scopuri fiscale. Suma depăşirii se reportează spre deducere în perioadele de gestiune viitoare.

Exemplu. *În decembrie 2004 S.A „Stejarul" care utilizează în contabilitate metoda specializării exerciţiilor (calculelor), a încheiat un contract de acordare a serviciilor de consultanţă în mărime de 6 400 lei (inclusiv TVA) cu Î.I. „Ciobanu Consult", care foloseşte în evidenţă metoda de casă.*

Achitarea pentru aceste servicii a fost efectuată în ianuarie 2005.

În scopuri de impozitare părţile contractante sunt considerate ca persoane interdependente deoarece conducătorii ambelor întreprinderi au relaţii de rudenie (membri ai unei familii).

Conform art. 44 (5) din C.F. contribuabilul care foloseşte metoda specializării exerciţiilor (calculelor) nu are dreptul să facă nici un fel de deduceri până la momentul efectuării plăţilor dacă el are obligaţii faţă de o persoană interdependentă care foloseşte metoda de casă.

În contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare a întreprinderii «Stejarul» valoarea serviciilor (fără TVA) -5333,33 lei (6400 – 1066,67) - este constatată ca cheltuieli ale perioadei în decembrie 2004.

În scopuri de impozitare serviciile date nu pot fi recunoscute ca deduceri în anul 2004, deoarece n-a fost achitată datoria privind serviciile date, de aceea ele se adună la venitul contabil şi se scad în anul următor.

Suma de 5333,33 lei reprezintă o diferenţă temporară deductibilă aferentă cheltuielilor care în anul achitării datoriei faţă de persoana interdependentă se va scădea în scopuri fiscale din venitul contabil.

Gruparea diferenţelor temporare este prezentată în tabelul 2.10.

Componenţa diferenţelor temporare este mai mare şi poate varia în funcţie de modificările legislaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele temporare apar într-o perioadă de gestiune şi se reversează în una sau mai multe perioade de gestiune viitoare, în care se îndeplinesc cerinţele Codului fiscal.

Tabelul 2.10

Componenţa şi clasificarea diferenţelor temporare

Nr. crt.	Conţinutul diferenţelor	Diferenţele temporare			
		aferente veniturilor		aferente cheltuielilor	
		majorează venitul impozabil (micşorează pierderea fiscală)	micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală)	majorează venitul impozabil (micşorează pierderea fiscală)	micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală)
1	*A*	*2*	*3*	*4*	*5*
1	Venitul obţinut în rezultatul modificării metodei de evidenţă (de la metoda de casă la cea a specializării exerciţiilor (calculelor))	x			
2	Suma uzurii mijloacelor fixe, permise ca deduceri în scopuri de impozitare în perioada de gestiune, depăşeşte suma uzurii, constatate în contabilitate			x	
3	Suma cheltuielilor neachitate, apărute în baza datoriilor faţă de o persoană interdependentă, care utilizează metoda de casă, iar contribuabilul utilizează metoda specializării exerciţiilor (calculelor)				x
4	Depăşirea sumei uzurii mijloacelor fixe, constatată în contabilitatea financiară, faţă de suma uzurii calculate în scopuri de impozitare				x

Scanned with OKEN Scanner

5	Suma depăşirii pierderii de capital faţă de creşterea de capital al perioadei de gestiune, constatată în contabilitatea financiară şi nerecunoscută în scopuri de impozitare				x
6	Diferenţe privind amortizarea activelor nemateriale			x	x
7	Limitarea cheltuielilor de reparaţie a mijloacelor fixe				x
8	Diferenţe privind veniturile şi cheltuielile legate de contractele de lungă durată			x	x
9	Cheltuieli privind creanţele dubioase				x
10	Cheltuieli legate de investigaţii şi cercetări ştiinţifice			x	
11	Suma pierderii din activitatea de investiţii, reflectată în contabilitatea financiară, dar nerecunoscută în scopuri de impozitare				x

Exemplu. *În baza datelor exemplului precedent să presupunem că S.A. «Stejarul» a achitat datoria faţă de persoana interdependentă în două tranşe: 2000 lei - în anul 2005 şi 3333,33 lei - în anul 2006.*

Ca urmare, în 2005 şi 2006 în contabilitatea financiară nu vor fi constatate cheltuieli, ci numai mişcări de mijloace băneşti în vederea stingerii creanţelor. În scopuri de impozitare:

1. *în 2005 suma serviciilor achitate în mărime de 2000 lei se va constata ca deduceri, şi se va scădea din venitul contabil la determinarea venitului impozabil;*
2. *în 2006 se va constata ca cheltuieli suma achitată - 3333,33 lei - care se va deduce la calcularea venitului impozabil.*

Scanned with OKEN Scanner

Deci, diferența în sumă de 5333,33 lei apărută în 2004 a fost reversată în decursul a doi ani, în care întreprinderea a respectat prevederile legislației fiscale.

În contabilitatea financiară nu există conturi pentru evidența diferențelor permanente şi temporare. Însă, în decursul anului de gestiune, pentru calcularea şi evidența veniturilor neimpozabile şi cheltuielilor limitate sau nedeductibile fiscal pot fi utilizate în evidența analitică subconturi distincte, fişe sau borderouri speciale, dacă întreprinderea poate determina diferența la data apariției ei.

În contabilitate diferențele menționate sunt analizate separat pe tipuri, pentru a avea posibilitatea de a:

- grupa diferențele în diferențe permanente şi temporare aferente cheltuielilor şi veniturilor;
- impozita diferențele temporare impozabile şi deductibile;
- contabiliza impozitul pe venit amânat calculat de la suma diferențelor, care reprezintă datorii şi active amânate privind impozitul pe venit;
- recalcula datoriile şi activele amânate privind impozitul pe venit la modificarea cotei impozitului pe venit sau a bazei de impozitare;
- anula datoriile şi activele amânate privind impozitul pe venit la reversarea diferențelor temporare.

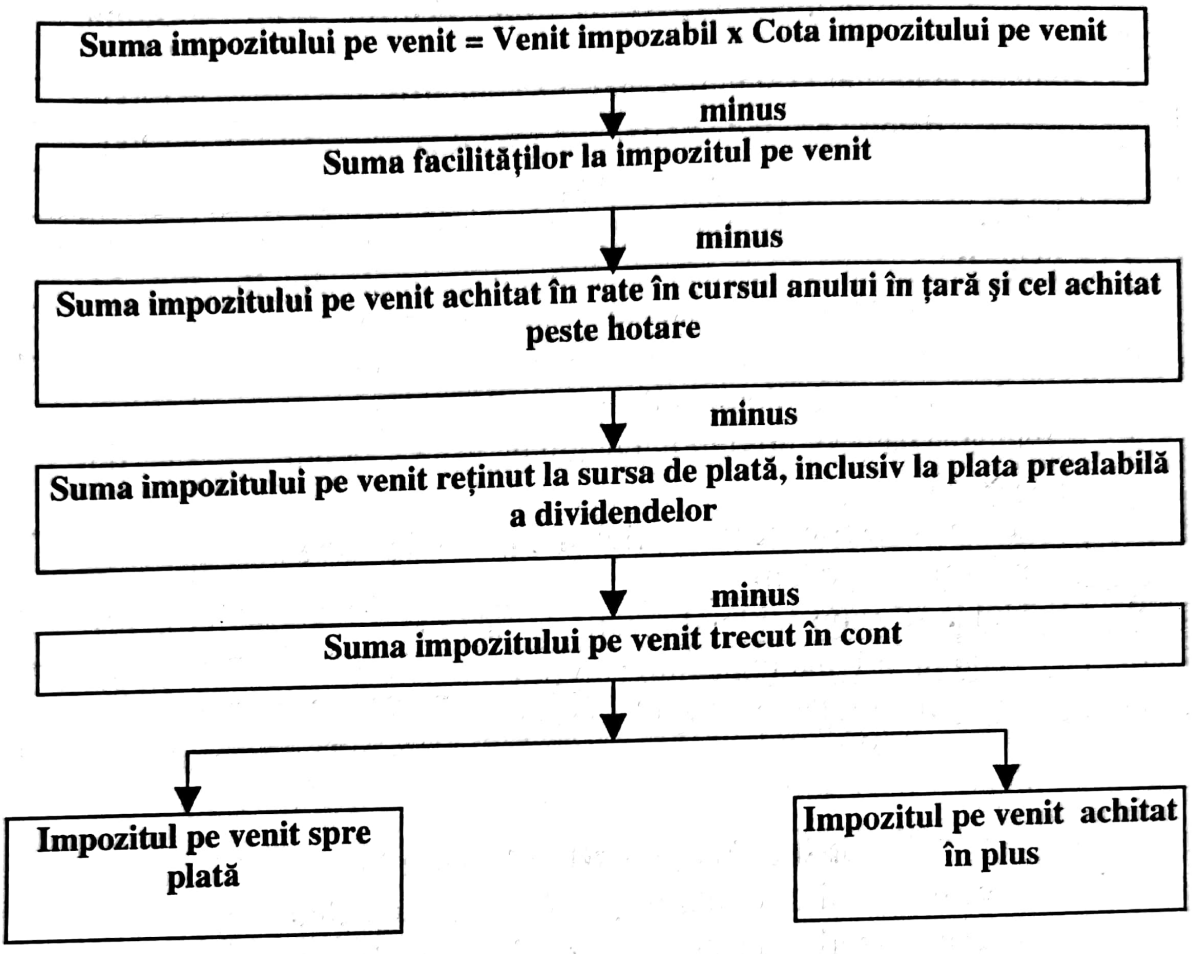
2.3 Modul de determinare a datoriei (creanței) privind impozitul pe venit

Suma impozitului pe venit de achitat (recuperat) se determină la sfârşitul anului de gestiune, luând în considerație:

- soldul datoriei sau creanței privind impozitul pe venit la începutul anului de gestiune;
- suma datoriei sau creanței curente privind impozitul pe venit calculată la sfârşitul anului de gestiune în Declarație;
- suma facilităților calculată din suma calculată a impozitului pe venit sau acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului;
- suma trecerilor în cont şi achitată în timpul anului.

Scanned with OKEN Scanner

Reieşind din cele menţionate modul de calculare a sumei impozitului pe venit de achitat (recuperat) la buget este prezentat în schema 2.5.



Schema 2.5. **Determinarea sumei impozitului pe venit de achitat (recuperat)**

Exemplu. *În 2004 S. A. "Floare" a achitat impozitul pe venit în rate în mărime totală de 11400 lei şi a înregistrat suma impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de către întreprinderea terţă – 570 lei.*

În ianuarie 2004 întreprinderea a stins datoria privind impozitul pe venit a anului precedent în sumă de 1200 lei. La sfârşitul anului 2004 a calculat în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător datoria privind impozitul pe venit în mărime de 10 000 lei.

Modul de calculare a datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit este prezentat în tabelul ce urmează.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.11

Calcularea datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit

Nr. crt.	*Conţinutul operaţiei economice*	**Suma, lei**
1	Soldul la începutul anului de gestiune, inclusiv	1200
2	– datorie privind impozitul pe venit	1200
3	– creanţe privind impozitul pe venit	
4	Reflectarea creanţelor privind impozitul pe venit, Total	(11970)
5	Inclusiv:	
	plăţi trimestriale (în avans) a impozitului pe venit	(11400)
6	reţinerea la sursa de plată a impozitului pe venit de la suma serviciilor acordate în mărime de 5%	(570)
7	Achitarea datoriei privind impozitul pe venit a anului precedent	(1200)
8	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit (conform Declaraţiei)	14000
9	Soldul la sfârşitul anului de gestiune, inclusiv:	2030
10	datorie privind impozitul pe venit	2030
11	creanţe privind impozitul pe venit	

Întrebări pentru autocontrol

1. Definiţi venitul contabil şi modul lui de calculare.
2. Caracterizaţi venitul impozabil şi legătura cu venitul contabil.
3. Explicaţi de ce incoincidenţa perioadei de gestiune la constatarea veniturilor duce la apariţia diferenţelor.
4. Arătaţi componenţa şi structura veniturilor impozabile şi neimpozabile.
5. De ce divergenţa de metode de calculare şi evaluare a veniturilor influenţează mărimea venitului contabil şi impozabil?
6. Arătaţi sursele de obţinere a venitului şi modul de impozitare a lor.
7. Daţi caracteristica generală a deducerilor în scopuri de impozitare.
8. Cum are loc deducerea cheltuielilor de delegare şi de reprezentanţă?
9. Arătaţi restricţiile privind deducerea anumitor cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

10. Definiţi metoda de casă, metoda specializării exerciţiilor (calculelor) şi metoda procentajului îndeplinit. Explicaţi în ce mod utilizarea lor influenţează venitul contabil şi impozabil.
11. Descrieţi veniturile constatate în contabilitatea financiară, dar ajustate în scopul impozitării.
12. Care sunt cheltuielile constatate în contabilitatea financiară dar ajustate în scopul impozitării?
13. Explicaţi de ce incoincidenţa perioadei de gestiune la constatarea cheltuielilor duce la apariţia diferenţelor.
14. Arătaţi în ce mod limitarea sumei unor cheltuieli constatate în scopul impozitării cauzează diferenţe.
15. De ce divergenţa de metode de calculare şi evaluare a cheltuielilor influenţează mărimea venitului contabil şi impozabil?
16. Arătaţi componenţa şi structura cheltuielilor nedeductibile fiscal în comparaţie cu prevederile sistemului contabil.
17. Definiţi şi exemplificaţi diferenţele permanente.
18. Definiţi şi exemplificaţi diferenţele temporare.
19. Care sunt şi cum apar diferenţele temporare impozabile?
20. Care sunt şi cum apar diferenţele temporare deductibile?
21. Cum se determină impozitul pe venit spre plată (de recuperat)?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3.
CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT A PERSOANEI CE PRACTICĂ ACTIVITATE DE ÎNTREPRINZĂTOR

Obiectivele capitolului:

- *Prezentarea structurii şi modului de contabilizare a cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit*
- *Dezvăluirea modului de impozitare şi contabilizare a operaţiunilor cu active de capital*
- *Descrierea modului de impozitare şi contabilizare a operaţiunilor cu active uzurabile*
- *Reflectarea modului de calcul, impozitare şi contabilizare a pierderii fiscale*
- *Descrierea modului de contabilizare a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată*
- *Expunerea contabilizării impozitului pe venit trecut în cont şi a datoriei (creanţei) faţă de buget*

3.1. Conţinutul economic, structura şi contabilitatea cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit

Cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit reprezintă suma totală a cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit curent şi amânat luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Cheltuielile (economia) privind impozitul pe venit curent sunt sumele impozitului pe venit care urmează a fi achitate (recuperate) în anul curent de gestiune. Cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit curent includ:

- datorii curente privind impozitul pe venit;
- creanţe curente privind impozitul pe venit.

Cheltuielile (economia) privind impozitul pe venit amânat reprezintă sumele impozitului pe venit de achitat sau de recuperat în perioadele de gestiune viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile (economia) amânate privind impozitul pe venit cuprind:

- datorii amânate privind impozitul pe venit;
- creanţe (active) amânate privind impozitul pe venit.

Datoriile şi activele curente urmează a fi achitate (recuperate) la bugetul de stat în perioada curentă, iar datoriile şi activele amânate – în perioadele viitoare, însă în baza principiului specializării exerciţiilor acestea se constată şi se reflectă ca cheltuieli privind impozitul pe venit ale perioadei curente în care ele au fost calculate şi se iau în calcul la determinarea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune curente.

Pentru contabilizarea cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit este destinat contul *731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*. În debitul contului dat se reflectă calcularea (recalculare) datoriilor curente şi amânate privind impozitul pe venit, iar în credit – calcularea (recalculare) activelor amânate privind impozitul pe venit şi trecerea la finele anului de gestiune a cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total.

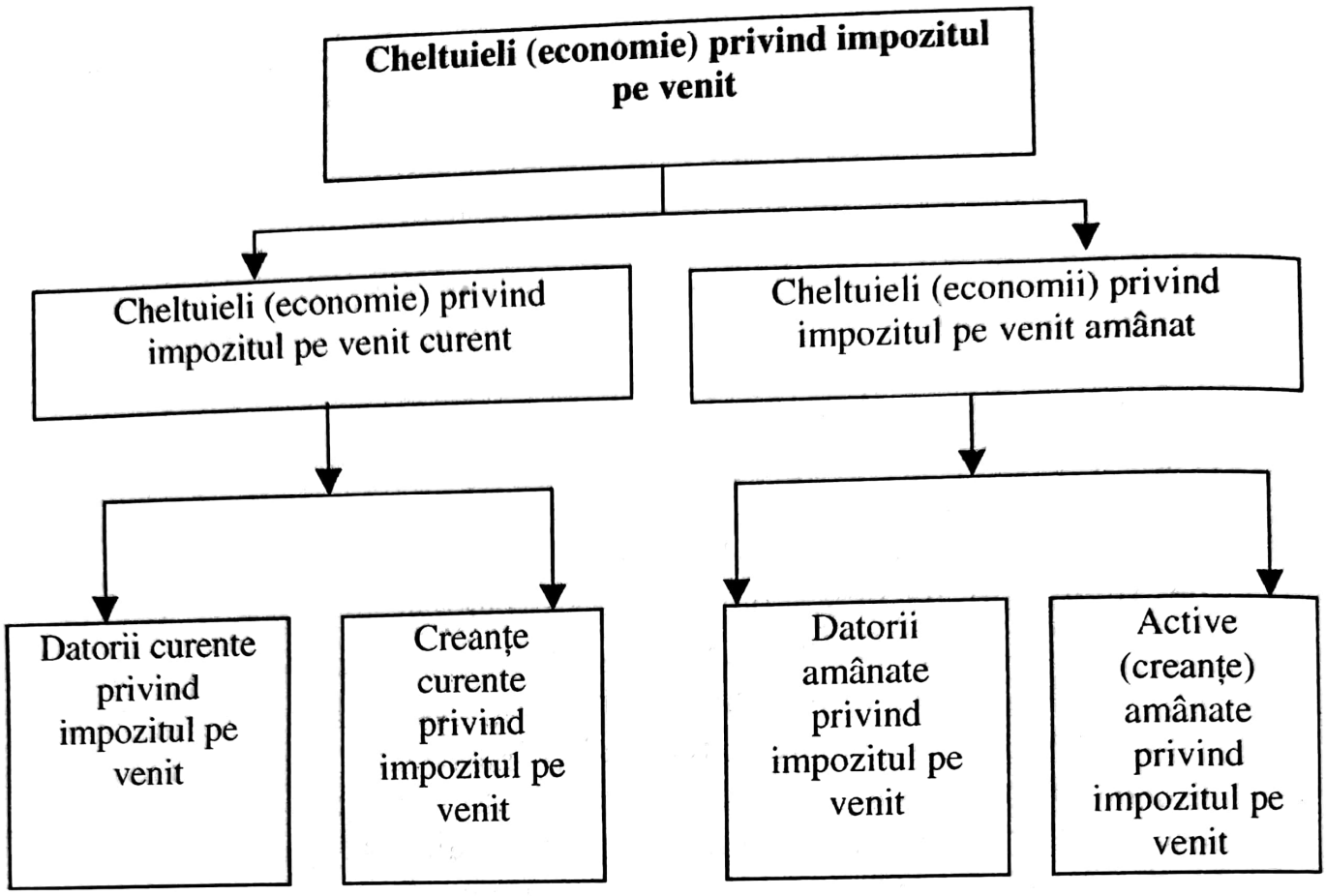
Contul 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" este un cont de activ, însă el poate avea un sold intermediar atât în credit cât şi în debit. Soldul creditor al contului dat este numit economie privind impozitul pe venit şi reprezintă suma impozitului pe venit care urmează a fi recuperată întreprinderii în perioada curentă sau viitoare. Economia privind impozitul pe venit poate fi tratată ca un venit şi se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare în paranteze, adunându-se la profitul (pierderea) până la impozitare.

Structura cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit este prezentată în schema 2.6.

Datoria curentă privind impozitul pe venit reprezintă suma impozitului pe venit calculată în perioada de gestiune curentă. Această datorie se determină prin produsul dintre suma venitului impozabil al perioadei de gestiune curente şi cota impozitului pe venit a anului de gestiune:

Datoria curentă privind impozitul pe venit	=	**Venitul impozabil**	x	**Cota impozitului pe venit a perioadei de gestiune curente**

Scanned with OKEN Scanner



***Schema 2.6.* Structura cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit**

Datoria curentă privind impozitul pe venit se calculează la sfârşitul anului de gestiune şi se reflectă la *contul de pasiv 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice"*, întocmindu-se formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Exemplu. *În 2004 S.R.L "Contabil" a înregistrat venituri în sumă totală de 114000 lei, din care veniturile sub forma dobânzi de la hârtiile de valoare de stat constituie 3120 lei, şi cheltuieli în sumă totală de 97 000 lei, inclusiv penalităţi privind taxele locale - 195 lei.*

Veniturile sub formă dobânzi de la hârtiile de valoarea de stat constituie venituri neimpozabile, de aceea suma de 3120 lei reprezintă o diferenţă permanentă aferentă veniturilor, care este scăzută din venitul contabil la sfârşitul anului de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Penalităţile privind impozitele la buget nu sunt recunoscute de Codul fiscal ca deduceri, de aceea ele reprezintă diferenţe permanente aferente cheltuielilor care sunt însumate la calcularea venitului impozabil.

Alte ajustări ale veniturilor şi cheltuielilor în scopuri fiscale nu au fost înregistrate. Venitul contabil a fost calculat în mărime de 17 000 lei (114 000 – 97 000).

În scopul impozitării venitul contabil este corectat cu suma diferenţelor menţionate. Ca urmare a corecţiilor (diferenţelor) privind veniturile şi cheltuielile, venitul impozabil al întreprinderii în 2004 a alcătuit 14 075 lei (17 000 –3120 + 195).

Datoria curentă privind impozitul pe venit calculată în baza cotei impozitului pe venit (20%), având ca bază de impozitare venitul impozabil, a constituit 2815 lei (14075 x 20 : 100).

Datoria curentă privind impozitul pe venit calculată se reflectă prin formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 2815 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 2815 lei.

În cazul lipsei altor calcule şi plăţi la buget a impozitului pe venit în cursul anului, achitarea datoriei curente privind impozitul pe venit se reflectă prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 2815 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 2815 lei.

Creanţe curente privind impozitul pe venit reprezintă suma creanţei bugetului de stat aferentă impozitului pe venit, care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioada de gestiune curentă.

Pentru contabilizarea creanţei curente privind impozitul pe venit este destinat *contul de activ 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 "Creanţe pe termen scurt privind impozitul pe venit".*

Creanţele curente privind impozitul pe venit reprezintă creanţe pe termen scurt ale bugetului şi se contabilizează cu:

- suma impozitului pe venit, achitat în cazul plăţii anticipate a dividendelor:

  Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 534 " Datorii privind decontările cu bugetul";
  şi

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"
Credit 242 "Cont de decontare";

- suma impozitului pe venit achitat în orice țară străină, care este confirmat de organele respective ale țării date cu traducere în limba de stat.
  Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 243 "Cont valutar";

- suma impozitului pe venit, reținut la sursa de plată:
  Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
  Credit 515 "Venituri anticipate curente" sau
  Credit 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";

- suma impozitului pe venit, achitat în avans în cursul anului de gestiune:
  Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"
  și
  Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"
  Credit 242 "Cont de decontare";

- suma impozitului pe venit ca rezultat al reversării diferenței temporare deductibile în cazul obținerii pierderii fiscale:
  Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit"
  Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";
- suma impozitului pe venit, achitată în plus la buget:
  Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 534 " Datorii privind decontările cu bugetul".

La sfârșitul anului de gestiune are loc stingerea reciprocă a creanțelor și datoriei privind impozitul pe venit, întocmindu-se formula contabilă:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"
Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Diferenţele temporare, datorită reversării lor parţiale sau totale în viitor, au impact asupra venitului contabil în perioadele de gestiune ulterioare, până când nu este recuperat activul sau pasivul amânat ce ţine de această diferenţă.

În legătură cu acest fapt, impozitarea diferenţelor temporare condiţionează apariţia impozitelor pe venit amânate care constituie datorii şi active amânate privind impozitul pe venit.

Datoria amânată privind impozitul pe venit reprezintă suma impozitului pe venit care urmează a fi plătită de întreprindere în perioadele de gestiune viitoare.

Datoria amânată privind impozitul pe venit se determină de la suma diferenţelor temporare impozabile, ţinând cont de cota impozitului pe venit la momentul întocmirii bilanţului contabil. Această datorie se determină prin produsul dintre suma diferenţelor temporare impozabile şi cota impozitului pe venit.

Datoria amânată privind impozitul pe venit	=	**Diferenţa temporară impozabilă**	x	**Cota impozitului pe venit**

Datoria amânată privind impozitul pe venit reprezintă cheltuielile privind impozitul pe venit al perioadei de gestiune curente şi se reflectă în *contul de pasiv 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"* . În creditul acestui cont se reflectă datoria privind impozitul pe venit ce urmează a fi plătită în perioadele de gestiune viitoare, iar în debitul contului - anularea datoriei amânate. Anularea datoriei amânate are loc în perioadele de gestiune viitoare, când se efectuează reversarea diferenţei temporare impozabile proporţional diferenţei reversate.

Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit se reflectă prin formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Credit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"

Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit se reflectă prin formula contabilă:

Credit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"
Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *În 2004 Î.I. "«Stejarul»" a obținut un venit suplimentar de la modificarea metodei de evidență în mărime de 11 202 lei. Întreprinderea a înregistrat în contabilitatea financiară în perioada anilor 2004 – 2006 următoarele rezultate financiare:*

(lei)

Indicatorii	Anul		
	2004	2005	2006
Total venituri	456 000	388 000	405 000
Total cheltuieli (cu excepția cheltuielilor privind impozitul pe venit)	448 000	390 000	391 000
Venit contabil (pierdere contabilă)	8 000	(2 000)	14 000

În contabilitatea financiară şi în Raportul privind rezultatele financiare a anului 2004 venitul obținut în urma modificării metodei de evidență se constată în mărime totală.

În scopuri de impozitare venitul obținut din modificarea metodei de evidență se repartizează pentru a fi impozitat în următorii trei ani, respectiv câte 3734 lei (11 202 : 3).

Astfel, în anii următori 2005 şi 2006, în contabilitate venitul primit din modificarea metodei de evidență nu va fi reflectat, iar în scopuri de impozitare se va constata ca venit câte o treime din acest venit în mărime de 3734 lei în fiecare an. Deci, suma de 7 468 lei (11202 x 2/3) reprezintă o diferență care corectează venitul contabil, micşorându–l în primul an şi se restabileşte câte o treime în anii următori prin însumarea la venitul contabil.

În cursul a trei ani alte corecții ale veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare nu au fost calculate.

Modul de calculare a venitului impozabil, datoriei curente şi amânate privind impozitul pe venit este prezentat în tabelul 2.12. Pentru simplificarea calculelor se admite o cota unică a impozitului pe venit egală cu 22% în fiecare an.

Diferența de 7 468 lei care a apărut în 2004 este o diferență temporară impozabilă deoarece majorează venitul impozabil al anilor 2005 şi 2006. De la suma acestei diferențe se calculează datorie amânată privind impozitul pe venit aplicând cota impozitului pe venit în vigoare – 1642,96 lei (7 468 x 22 : 100). În al doilea an de

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.12

(lei)

Nr. crt.	Indicatorii	Anul			Total
		2004	2005	2006	
1	Venitul contabil (pierdere)	8 000	(2 000)	14 000	20 000
2	Corecţia aferentă venitului obţinut ca rezultat al modificării metodei de evidenţă (diferenţa temporară impozabilă)	(7468)	-	-	(7 468)
3	Corecţia aferentă venitului ob-ţinut la modificarea metodei de evidenţă (restabilirea a 2/3 din venit) reversată	-	3 734	3 734	7 468
4	Venitul impozabil	532	1 734	17 734	20 000
5 `	Datoria curentă privind impo-zitul pe venit calculată	117,04	381,48	3901,48	4400
6	Datoria amânată privind impo-zitul pe venit calculată	1642,96			1642,96
7	Datoria amânată privind impo-zitul pe venit anulată		821,48	821,48	1642,96
8	Profitul net (pierderi)	6240	(1560)	10920	15600

gestiune diferenţa dată se restabileşte în sumă de 3 734 lei, adunându-se la venitul contabil, de aceea datoria amânată privind impozitul pe venit se anulează proporţional sumei reversate şi este egală cu 821,48 lei (3 734 x 22 : 100). În al treilea an se restabileşte ultima treime a diferenţei temporare impozabile prin majorarea venitului contabil cu 3734 lei. Soldul datoriei amânate privind impozitul pe venit se anulează proporţional diferenţei reversate 821,48 lei (3 734 x 22 : 100).

Mărimea totală a indicatorilor calculaţi în tabelul de mai sus demonstrează că contul 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit" s-a închis, avînd rulajele egale şi soldul zero (total rd.6 = total rd. 7), iar diferenţa temporară impozabilă a fost restabilită (total rd.2 = total rd. 3).

În contabilitatea financiară au fost întocmite următoarele formule contabile:

Scanned with OKEN Scanner

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul		
		Debit	Credit	2004	2005	2006
1	Trecerea veniturilor acumulate la rezultatul financiar total la sfârșitul anului de gestiune	Conturile clasei 6 "Venituri	351	456 000	388 000	405 000
2	Trecerea cheltuielilor acumulate la rezultatul financiar total la sfârșitul anului de gestiune	351	Conturile clasei 7 „Cheltuieli"	448 000	390 000	391 000
3	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	117,04	381,48	3901,48
4	Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit de la suma diferenței temporare privind venitul obținut din modificarea metodei de evidență (7468 x 22 : 100))	731	425	1642,96		
5	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe ve-nit	425	731	--	821,48	821,48
6	Decontarea cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	351	731	1760		3080
7	Decontarea economiei privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	731	351		440	
8	Reflectarea profitului net al anului de gestiune	351	333	6240		10920

Scanned with OKEN Scanner

9	*Reflectarea pierderii anului de gestiune*	*333*	*351*		*1560*	

În baza datelor din acest tabel se poate menţiona că suma cheltuielilor privind impozitul pe venit a anului 2004 este egală cu 1760 lei şi este compusă din:

impozite curente, reflectate ca datorii curente privind impozitul pe venit – 117,04 lei;

impozite amânate, reflectate ca datorii amânate privind impozitul pe venit - 1642,96 lei.

În 2005 cheltuielile privind impozitul pe venit cuprind datoria curentă privind impozitul pe venit - 381,48 lei - şi suma datoriei amânate privind impozitul pe venit anulată - 821,48 lei, deoarece aceasta se transformă în datorie curentă faţă de buget în urma restabilirii prin adunare a diferenţei temporare impozabile. Ca urmare a anulării datoriei amânate privind impozitul pe venit, comparând rulajele contului 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit", se obţine un sold creditor în sumă de 440 lei care reprezintă o economie a impozitului pe venit. Acest sold se trece în creditul contului 351 "Rezultat financiar total".

Economia privind impozitul pe venit se reflectă pe rândul 140 al Raportului privind rezultatele financiare în paranteze, ea micşorează pierderea acestui an.

Activul (creanţe) amânat privind impozitul pe venit reprezintă suma impozitului pe venit care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioadele de gestiune ulterioare în legătură cu:

- reversarea diferenţelor temporare deductibile;
- reportarea pe perioadele viitoare a pierderilor fiscale nereclamate.

Activul (creanţe) amânat privind impozitul pe venit este determinat de cota impozitului pe venit la data întocmirii bilanţului contabil şi mărimea diferenţei temporare deductibile.

Activul amânat privind impozitul pe venit	=	**Diferenţa temporară deductibilă**	x	**Cota impozitului pe venit**

Pentru contabilizarea activului amânat privind impozitul pe venit este destinat contul de activ *135 "Active amânate privind*

Scanned with OKEN Scanner

impozitul pe venit". În debitul lui se reflectă existența și calcularea activelor amânate privind impozitul pe venit, iar în credit - anularea acestora. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă suma activelor amânate privind impozitul pe venit la finele perioadei de gestiune.

Activul (creanțe) amânat privind impozitul pe venit este o economie a impozitului pe venit al perioadei de gestiune curente, micșorând suma acestuia, și se reflectă în contabilitate în analitică pe tipuri de diferențe temporare deductibile care au dus la apariția acestor active, prin formula contabilă:

Debit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit"
Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Anularea activului amânat privind impozitul pe venit.
Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Credit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit".

Evidența analitică a activelor amânate privind impozitul pe venit se ține pe tipurile acestora, anii de apariție și anulare.

Exemplu. *S.A. „Viitorul" care ține evidența contabilă în baza metodei specializării exercițiilor, a beneficiat în decembrie 2004 de serviciile de arendă ale Î.I. „Moraru" care utilizează metoda de casă, în sumă de 500 lei (fără TVA). Părțile examinate sunt persoane interdependente datorită faptului că Î.I. „Moraru" deține 60% din capitalul statutar al întreprinderii „Viitorul". Venitul contabil al întreprinderii S.A. „Viitorul" a constituit 15400 lei în 2004 și 18200 lei în 2005. Achitarea pentru serviciile primite a avut loc în ianuarie, 2005.*

În contabilitatea financiară serviciile primite au fost constatate ca cheltuieli în 2004, când au fost primite aceste servicii. În scopuri de impozitare acestea se deduc în anul următor în care are loc achitarea datoriei comerciale.

Diferența care a apărut este o diferență temporară deductibilă în sumă de 500 lei, deoarece mărimea ei va micșora venitul contabil în anul al doilea.

În decursul anilor 2004 și 2005 alte corecții ale veniturilor și cheltuielilor în scopuri de impozitare nu au fost calculate.

Modul de calculare a venitului impozabil, datoriei curente și activului amânat privind impozitul pe venit este prezentat în tabelul

Scanned with OKEN Scanner

de ma jos. Pentru simplificarea calculelor se admite o cotă a impozitului pe venit egală cu 22% în fiecare an.

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Anul		Total
		2004	2005	
1	Calcularea venitului contabil	15400	18200	33 600
2	Corecția aferentă datoriilor față de o persoană interdependentă, neachitate (diferența temporară deductibilă)	500	-	500
3	Reversarea (restabilirea) corecției aferentă datoriilor față de o persoană inter-dependentă, neachitate	-	(500)	(500)
4	Determinarea venitului impozabil	15900	17700	33600
5	Calcularea datoriei curente privind impo-zitul pe venit	3498	3894	7392
6	Calcularea activului amânat privind impo-zitul pe venit	110		110
7	Anularea activului amânat privind impo-zitul pe venit		110	110
8	Calcularea profitului net (pierderii)	12012	14196	26208

În contabilitatea financiară au fost întocmite următoarele formule contabile.

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul	
		Debit	Credit	2004	2005
1	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	3498	3894
2	Calcularea activului amânat privind impozitul pe venit de la suma diferenței temporare [500 x 22 : 100)	135	731	110	
3	Anularea activului amânat privind impozitul pe venit	731	135	--	110
4	Trecerea cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	351	731	3388	4004
5	Reflectarea profitului net (pierderii) al anului de gestiune	351	333	12012	14196

Scanned with OKEN Scanner

În baza datelor din tabel se poate menţiona că suma cheltuielilor privind impozitul pe venit a anului 2004 este egală cu 3388 lei şi este formată din componentele:

- *datoria curentă privind impozitul pe venit – 3498 lei;*
- *activul amânat privind impozitul pe venit – (110) lei, care, fiind reflectate în creditul contului 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit", se scade la calcularea soldului intermediar al acestuia.*

În 2005 cheltuielile privind impozitul pe venit cuprind datoria curentă privind impozitul pe venit - 3894 lei şi suma activului amânat privind impozitul pe venit anulată de 110 lei.

În urma reversării (restabilirii) diferenţei temporare deductibile şi anulării activului amânat privind impozitul pe venit contul 135 "Active amânate privind impozitul pe venit" s-a închis, soldul fiind egal cu zero.

În perioadele de gestiune ulterioare diferenţele temporare se reversează deoarece se modifică condiţiile şi cerinţele privind constatarea venitului şi cheltuielilor în contabilitate şi fiscalitate faţă de perioadele precedente.

Reversarea diferenţei temporare reprezintă restabilirea integrală sau parţială a sumei corectării venitului (pierderii) contabil, efectuate anterior, cu suma diferenţei temporare. Reversarea diferenţei temporare se manifestă prin modificarea semnului (plus sau minus) acesteia în comparaţie cu perioadele de gestiune precedente.

În cazul în care în perioadele de gestiune ulterioare se reversează:

- diferenţa temporară impozabilă, venitul impozabil al întreprinderii se majorează (pierderea fiscală se micşorează), iar datoria amânată privind impozitul pe venit se anulează, întocmindu-se formula contabilă inversă:
  Debit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"
  Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";
- diferenţa temporară deductibilă, venitul impozabil al întreprinderii se micşorează (pierderea fiscală se măreşte), iar activul amânat privind impozitul pe venit se anulează, înregistrându-se în contabilitate:

  Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
  Credit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit".

Scanned with OKEN Scanner

Datoria şi activul amânat privind impozitul pe venit se anulează proporţional cu mărimea diferenţei temporare reversate.

În conformitate cu art. 26 din S.N.C. 12, soldurile conturilor 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit" şi 135 "Active amânate privind impozitul pe venit" pot fi recalculate în cazul modificării în perioadele viitoare a:

- cotei impozitului pe venit;
- bazei de impozitare (soldului diferenţei temporare).

În cazul creşterii cotei impozitului pe venit, suma datoriei şi activului amânat privind impozitul pe venit se majorează şi se reflectă prin aceleaşi formule contabile ca şi la calcularea acestora:

- la suma creşterii datoriei amânate privind impozitul pe venit:
  Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
  Credit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit";
- la suma majorării activelor amânate privind impozitul pe venit:
  Debit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit"
  Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Exemplu. *Utilizând datele exemplului precedent, presupunem că prin Legea modificărilor la Codul fiscal în 2005 cota impozitului pe venit a fost majorată de la 22% la 24%.*

Conform S.N.C. 12, întreprinderea analizată a recalculat soldul activului amânat privind impozitul pe venit:

(lei)

Anul de gestiune	*Suma serviciilor constatată*		*Diferenţa*	*Calcularea activelor amânate privind impozitul pe venit*	*Recalcularea activelor amânate privind impozitul pe venit*	*Anularea activelor amânate privind impozitul pe venit*
	în contabilitate	*în scopuri de impozitare*				
1	*2*	*3*	*4 (3-2)*	*5*	*6 (4 x 0,02)*	*7 (4 x0,24)*
2004	*500*	*0*	*(500)*	*110*	*--*	*--*
2005	*0*	*500*	*500*	*--*	*10*	*120*

Scanned with OKEN Scanner

Ca urmare a operaţiunilor de recalculare şi anulare a datoriilor şi activelor amânate privind impozitul pe venit soldul contului 135 "Active amânate privind impozitul pe venit" s-a închis, diferenţa dată fiind anulată timp de doi ani.

Formulele contabile întocmite pe parcursul a doi ani consecutivi sunt prezentate în registrul înregistrărilor cronologice:

(lei)

Nr. crt.	***Conţinutul operaţiei economice***	***Corespondenţa conturilor***		***Anul***	
		Debit	***Credit***	***2004***	***2005***
1	*Calcularea activului amânat privind impozitul pe venit de la suma diferenţei temporare [500 x 22 : 100)*	*135*	*731*	*110*	*--*
2	*Recalcularea activului amânat privind impozitul pe venit*	*135*	*731*	*--*	*10*
3	*Anularea activului amânat privind impozitul pe venit*	*731*	*135*	*--*	*120*

În cazul micşorării cotei impozitului pe venit are loc reducerea sumei datoriei şi activului amânat privind impozitul pe venit, întocmindu-se formulele contabile inverse:

- la suma reducerii datoriei amânate privind impozitul pe venit:
  Debit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"
  Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";
- la suma reducerii activelor amânate privind impozitul pe venit:
  Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
  Credit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit".

Exemplu. *În baza datelor exemplului de la pag. 71 admitem că prin Decizia Parlamentului în 2005 cota impozitului pe venit s-a micşorat de la 22 la 20%. Modificarea cotei impozitului pe venit a condiţionat recalcularea soldurilor activelor şi datoriilor amânate privind impozitul pe venit.*

Scanned with OKEN Scanner

La 1 ianuarie 2004 soldul datoriei amânate privind impozitul pe venit era egal cu 1642,96 lei. Recalcularea datoriei privind impozitul pe venit este prezentată în tabelul următor:

lei)

Anul	Cota impozitului pe venit	Soldul datoriei amânate privind impozitul pe venit la începutul anului	Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	Recalcularea prin diminuare	Soldul după recalculare	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	Soldul la sfârşitul anului de gestiune
2004	22%	0	1642,96 (7468 x 0,22)	-	-	-	1642,96
2005	20%	1642,96	-	149,36 (7468 x 0,02)	1493.6	746,8 (3734 x 0,20)	746,8
2006	20%	746,8	-	-	-	746,8	0

Formulele contabile întocmite în perioada analizată sunt prezentate în registrul înregistrărilor cronologice:

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul		
		Debit	Credit	2004	2005	2006
1	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	117,04	346,8 (1734x 0,2)	3546,8 (17734x 0,2)
2	Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit de la suma diferenței temporare privind venitul primit din modificarea metodei de evidență [7468 x 22 : 100)	731	425	1642,96	-	-
3	Recalcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	425	731	-	149,36	-
4	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	425	731	--	746,8	746,8
5	Trecerea cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	351	731	1760		2800
6	Trecerea economiei privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	731	351		549,36	
7	Reflectarea profitului net al anului de gestiune	351	333	6240		11200
8	Reflectarea pierderii anului de gestiune	333	351		(1450,64)	

Scanned with OKEN Scanner

Datoria privind impozitul pe venit recalculată a fost determinată prin produsul abaterii cotei impozitului la suma diferenţei şi este egală cu 149,36 lei [7468 x (22 - 20) : 100]. Ca urmare, soldul datoriei privind impozitul pe venit s-a redus până la1493,60 lei. Această sumă a fost anulată în ultimii doi ani proporţional diferenţei reversate.

Modificarea cotei impozitului pe venit influenţează mărimea cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit şi a profitului net al întreprinderii. Micşorarea cotei impozitului pe venit cu două puncte a condiţionat creşterea economiei privind impozitul pe venit (reducerea cheltuielilor privind impozitul pe venit) şi reducerea pierderii nete a Î.I. «Stejarul» a căror mod de calcul este prezentat în următorul tabel:

(lei)

Nr. crt.	Indicatorii	Anul				
		2004	2005		2006	
			Până la modificare	După modificare	Până la modificare	După modificare
1	Profitul (pierderea) până la impozitare	*8 000*	*(2 000)*	*(2000)*	*14 000*	*14000*
2	Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit, inclusiv:	*1760*	*(440)**	*(549,36)**	*3080*	*2800*
	-datoria curentă privind impozitul pe venit	*117,04*	*381,48*	*346,8 (1734 x 0,2)*	*3901,48*	*3546,8 (17734 x 0,2)*
	-datoria amânată privind impozitul pe venit	*1642,96*	-	-	-	-
3	Recalcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit prin diminuare	-	-	*(149,36)*	-	-
	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	-	*821,48*	*746,8*	*821,48*	*746,8*
	Profitul net (pierderea netă)	*6240*	*(1560)*	*(1450,64)*	*10920*	*11200*

*** În paranteze se reflectă economiile privind impozitul pe venit**

Scanned with OKEN Scanner

Reieşind din structura şi componenţa cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit prezentate mai sus, contul 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" are următoarea corespondenţă:

Debit **731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** **Credit**

Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit *Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"*	Calcularea creanţei pe termen scurt privind impozitul pe venit *Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"*
Calcularea (recalcularea) datoriei amânate privind impozitul pe venit *Credit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"*	Calcularea (recalcularea) activelor amânate privind impozitul pe venit *Debit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit"*
Anularea activelor amânate privind impozitul pe venit *Credit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit"*	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit *Debit 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit"*

Conform S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" suma datoriei şi creanţei privind impozitul pe venit se determină şi se reflectă la sfârşitul anului de gestiune care coincide cu anul fiscal şi cel calendaristic. Sumele impozitului pe venit achitate în avans se reflectă în decursul anului de asemenea ca cheltuieli privind impozitul pe venit în corespondenţă cu contul 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat". La sfârşitul anului de gestiune după determinarea efectivă a cheltuielilor privind impozitul pe venit sumele reflectate în decursul anului se anulează prin formule contabile inverse.

Conform art. 27, 28 din S.N.C. cheltuielile curente şi amânate privind impozitul pe venit pot fi reflectate nu ca cheltuieli ale perioadei, ci ca elemente ale capitalului propriu în cazul în care impozitul se referă la articolele care în una şi aceeaşi perioadă sau în cele ulterioare se vor raporta la creşterea sau micşorarea capitalului propriu.

Scanned with OKEN Scanner

3.2 Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată

În conformitate cu art. 88 – 91 din Codul fiscal şi Instrucţiunea cu privire la reţinerea impozitului pe venit la sursa de plata nr. 14 din 19 decembrie 2001 agenţii economici-contribuabili, care desfăşoară activitate de antreprenor, sunt obligaţi să reţină la sursa de plată şi să achite la buget în termenii stabiliţi impozitul pe venit în funcţie de tipul venitului sau plăţii care a fost efectuată. Impozitul pe venit se reţine de la beneficiarul plăţii şi se achită la buget pentru acesta.

Subiecţi ai impunerii la sursa de plată sunt:

- cetăţenii Republicii Moldova;
- cetăţenii străini şi apatrizii;
- antreprenorii independenţi;
- agenţii economici rezidenţi şi nerezidenţi.

Obiectul impunerii la sursa de plată sunt:

- *pentru cetăţeni* – venitul îndreptat spre achitare în folosul lor sub formă de salarii (inclusiv prime şi facilităţi), exceptând scutirile la care au dreptul salariaţii şi contribuţii la asigurări sociale şi medicale, precum şi venitul îndreptat spre achitare sub formă de alte surse de venit impozabile, indicate în art. 18 din C. F.;
- *pentru antreprenorii independenţi, definiţi ca lucrători salariaţi*, – sumele îndreptate spre achitare de către patron în folosul acestora pentru prestarea serviciilor sau efectuarea lucrărilor, precum şi facilităţile acordate;
- *pentru agenţii economici rezidenţi* – sumele redevenţelor şi plăţilor pentru serviciile indicate în art. 90 (2) din C.F., achitate în folosul lor, costul cărora se deduce de plătitor conform art. 24 din C F;
- *pentru persoanele nerezidente* – sumele veniturilor indicate în art. 71 din C F, cu excepţia veniturilor obţinute pe urma dării în folosinţă a proprietăţii mobiliare şi imobiliare în R. M. în baza contractului de leasing, precum şi a venitului obţinut din vânzarea proprietăţii mobiliare;
- *pentru acţionari (participanţi)* – sumele dividendelor achitate pe parcursul anului fiscal.

Nu se reţine impozit pe venit la sursa de plată din:

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile nerezidenţilor dacă există un acord (o convenţie) internaţional(ă) privind evitarea dublei impuneri sau alte acorduri (convenţii) internaţionale în ce priveşte normele impozitării, la care R.M. ea parte şi care sunt ratificate în modul stabilit. Dacă ele prevăd alte reguli de impozitare decât cele prevăzute de C.F. al R.M. la reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată se aplică regulile şi prevederile acestor acorduri (convenţii);
- plata serviciilor prestate de către persoanele scutite de plata la buget a impozitului pe venit în conformitate cu Codul fiscal, Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal, Legea bugetului pe anul respectiv. Întreprinderile furnizoare de servicii sunt obligate să prezinte beneficiarilor de servicii documentele ce servesc ca bază pentru nereţinerea impozitului pe venit în mărime de 5%, care pot fi: decizii, adeverinţe, acorduri de scutire a impozitului pe venit etc. Unităţile economice în favoarea cărora se transferă plăţile pentru servicii în mărime completă, fără reţinerea impozitului pe venit cuprind:
  - autorităţile şi instituţiile publice finanţate din bugetul de stat, bugetele unităţilor teritorial administrative şi al asigurărilor sociale de stat;
  - organizaţiile necomerciale;
  - întreprinderile în capitalul cărora investiţiile efectuate pînă la 1 ianuarie 2000 depăşesc suma de 1 mln. dolari SUA;
  - agenţii micului business care au încheiat acorduri începând cu 1 ianuarie 2001 cu organele fiscale teritoriale de stat privind scutirea de la plata impozitului pe venit pe o perioadă de 3 ani;
  - Banca pentru Dezvoltare şi Investiţii a Moldovei;
  - persoanele care practică activitate de antreprenor, dar sunt scutite de plata impozitului pe venit conform Legii bugetului pentru anul respectiv;
  - instituţiile penitenciare, ale Ministerului Sănătăţii şi Ministerului Muncii conform Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F., (art. 24, 52, 53);
- plata pentru serviciile prestate de către titularii patentei de antreprenor, având ca bază copia patentei de antreprenor pentru

Scanned with OKEN Scanner

desfăşurarea activităţii în domeniul serviciilor pentru care se efectuează plata, cu condiţia că patenta de antreprenor este valabilă;

- plata dobânzilor şi royalty în folosul persoanelor fizice în vârstă de 60 de ani şi mai mult dacă aceştia prezintă un document care atestă vârsta lor.

Modul de determinare, plată şi declarare a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată are următoarele particularităţi:

- impozitul pe venit se reţine numai la momentul (perioada) în care a avut loc plata venitului supus impunerii, indiferent de perioada calculării şi contabilizării acestui venit sau plăţi;
- mărimea impozitului se calculează în funcţie de cotele impozitului pe venit stabilite de legislaţia în vigoare în anul reţinerii, de tipul venitului şi/sau plăţii efectuate şi poziţia de rezident sau nerezident a beneficiarului;
- impozitul pe venit se reţine din plăţile efectuate în favoarea beneficiarului care le consideră ca impozit pe venit achitat la bugetul de stat în avans în cursul anului de gestiune;
- obligaţia de a calcula, reţine la sursa de plată şi de a achita corect şi în termen impozitul pe venit este a plătitorului, indiferent dacă au fost sau nu stipulate în contracte, facturi sau note de plată mărimea acestui impozit de reţinut;
- impozitul pe venit se reţine la sursa de plată din plăţile efectuate atât în favoarea rezidenţilor, cât şi nerezidenţilor şi se deosebeşte în funcţie de cota şi baza impozabilă;
- în cazul achitării venitului sub formă nemonetară, impozitul pe venit se reţine la sursa de plată având ca bază evaluarea venitului la preţuri de piaţă conform Codului fiscal şi modului stabilit de Guvernul R.M.

Impozitul pe venit se reţine la sursa de plată din următoarele plăţi:

- dividende achitate în avans acţionarilor (asociaţilor) săi;
- dobânzi şi royalty;
- servicii acordate conform art. 90 din C.F;
- plăţile efectuate în folosul persoanei fizice rezidente, cu excepţia antreprenorilor individuali şi gospodăriilor ţărăneşti (de fermier);
- salarii şi alte venituri (inclusiv primele şi facilităţile acordate) achitate de patron angajaţilor;

Scanned with OKEN Scanner

- plăţi în favoarea nerezidenţilor.

Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată, se varsă la buget la locul de reşedinţă al persoanei care efectuează aceste reţineri, dacă Legea bugetului de stat pe anul respectiv nu prevede altele.

Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată trebuie achitat şi declarat la organele fiscale de stat teritoriale până la sfârşitul lunii următoare după expirarea lunii în care s-a efectuat plata venitului şi reţinerea impozitului pe venit.

Evidenţa sintetică a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată se contabilizează în mod diferit la beneficiar şi plătitor.

Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată la plătitor se contabilizează ca datorii faţă de buget în creditul contului de pasiv 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", iar la beneficiarul plăţii – ca creanţe ale bugetului în debitul contului 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Evidenţa analitică a datoriilor şi creanţelor privind impozitul pe venit reţinut la sursa de plată se ţine pe tipuri de reţineri şi pe beneficiari (plătitori) ai plăţilor din care s-au efectuat reţinerile.

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans

La achitarea dividendelor intermediare în cursul anului de gestiune de la suma îndreptată spre plată se reţine impozitul pe venit la cota existentă în anul fiscal în care se face reţinerea conform art.80 din C.F. Cota impozitului pe venit reţinut la achitarea dividendelor intermediare în anul 2005 este egală cu 18% (în 2006 cota este egală cu 15%). Dacă dividendele se achită în avans nerezidenţilor R.M. după reţinerea impozitului în mărime de 18%, suplimentar se reţine un impozit pe venit în mărime de 10% din suma dividendelor.

Recunoaşterea plăţii ca dividende se efectuează indiferent de faptul, a avut persoana juridică venit în anul fiscal curent sau în anii precedenţi.

Impozitul pe venit nu se reţine la plata dividendelor în avans dacă dividende se achită sub formă de acţiuni care nu modifică în nici un fel cotele de participaţie ale acţionarilor în capitalul social al agentului economic, precum şi sub formă de plăţi efectuate în cazul lichidării complete a agentului economic.

Dacă întreprinderea deţine 20% şi mai mult din capitalul statutar al altui agent economic ea poate deschide un cont de dividende în care se acumulează dividendele primite de la acesta. La achitarea

Scanned with OKEN Scanner

ulterioară a dividendelor din acest cont rezidenţilor R.M. reţinerea impozitului pe venit nu se efectuează.

Din dividendele achitate rezidenţilor R.M. din contul venitului rămas după impozitare, precum şi din contul de dividende, agentul economic nu reţine impozitul pe venit la sursa de plată.

Calcularea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans se efectuează în mod diferit:

- în cazul determinării sumei (sumei) calculate a dividendelor intermediare, cota impozitului se determină prin înmulţire la suma calculată a dividendelor;
- dacă se ea decizia de plată a dividendelor intermediare la suma netă (la mână) impozitul pe venit se calculează reieşind din faptul că suma dividendelor efectiv achitate constituie 82%, iar impozitul pe venit la cota de 18% este o constantă de determinat.

Impozitul pe venit reţinut la plata dividendelor pe parcursul anului fiscal acţionarilor (asociaţilor) se reflectă astfel:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Transferarea la buget a impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor intermediare până în ultima zi a lunii următoare celei în care s-a efectuat reţinerea se reflectă prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"

Credit 242 "Cont de decontare".

La sfârşitul anului fiscal suma impozitului pe venit trecută în cont se reflectă prin reducerea datoriei curente privind impozitul pe venit:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Dacă suma impozitului pe venit reţinut din suma dividendelor achitate în avans depăşeşte datoria fiscală a întreprinderii privind impozitul pe venit, determinat la sfârşitul anului fiscal ea se reflectă în debitul contului 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" şi se reportează în anul viitor pentru trecere în cont în perioadele viitoare.

Exemplu. *Consiliul de administraţie al S.A."Alfa" a decis în august 2005 plata dividendelor intermediare sub formă de mijloace băneşti în sumă de 6 000 lei. La plata dividendelor a fost reţinut*

Scanned with OKEN Scanner

impozitul pe venit în sumă de 1317,07 lei ca plată prealabilă a impozitului pe venit 1317,07 lei (6000 x 18 : 82).

În baza datelor prezentate se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Corespondența conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1	Reflectarea sumei dividendelor calculate (anunțate) în avans	334	537	6000
2	Achitarea în luna august a dividendelor intermediare	537	241,242	6000
3	Reflectarea sumei impozitului pe venit reținut din suma dividendelor intermediare	225	534	1317,07
4	Transferarea sumei impozitului pe venit în buget	534	242	1317,07
5	Trecerea în cont la sfârșitul anului de gestiune a sumei impozitului pe venit reținut din dividendele intermediare	534	225	1317,07

Întreprinderea nu reține impozitul pe venit la achitarea dividendelor intermediare în cursul anului de gestiune dacă este scutită total de impozitul pe venit conform legislației, deoarece în asemenea caz nu apare necesitatea trecerii în cont a sumei respective.

Contabilitatea impozitului pe venit reținut la sursa de plată din suma dobânzii și redevențelor în folosul rezidenților

În conformitate cu art. 89 din C. F. la plata dobânzii în favoarea persoanelor fizice, cu excepția antreprenorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier) și redevențelor se reține impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 15%.

Nu se reține impozitul pe venit din sumele dobânzilor și redevențelor, achitate în folosul persoanelor fizice în vârstă de 60 ani și mai mare dacă aceștia prezintă plătitorului un document care justifică vârsta lor (buletinul de identitate, pașaportul sau adeverința de naștere).

Impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma dobânzii și redevențelor conform art. 89 (1) din C.F. se reflectă prin formulele

Scanned with OKEN Scanner

contabile:

- la beneficiar - ca creanţe ale bugetului:
  Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
  Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate";
- la plătitor - ca datorii faţă de buget:
  Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt"
  Debit 513 "Împrumuturi pe termen scurt "
  Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Dacă suma impozitului pe venit reţinut din suma dobânzii şi redevenţelor în cursul anului fiscal depăşeşte suma impozitului pe venit calculat la sfârşitul anului, suma depăşirii se restituie agentului economic de către organele fiscale în urma prezentării unei cereri şi efectuării unui control care să confirme corectitudinea calculului, şi se înregistrează:

Debit 242 "Cont de decontare"
Credit 225"Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Exemplu. *Întreprinderea S.R.L. „Alfa" a încheiat un contract de locaţiune a unei programe de contabilitate pe o perioadă de 6 luni. Conform condiţiilor contractuale, plata lunară a redevenţelor constituie 540 lei, inclusiv TVA.*

Ca rezultat au fost întocmite următoarele înregistrări contabile privind operaţiile de acordare a serviciilor de locaţiune, reţinere şi plată a impozitului pe venit (la beneficiar):

Nr. crt.	*Conţinutul operaţiei economice*	*Corespondenţa conturilor*		*Suma, lei*
		Debit	*Credit*	
1.	*Înregistrarea valorii serviciilor fără TVA*	*713 (712, 714, 811, 812, 813)*	*521(522, 539)*	*450*
2.	*Reflectarea sumei TVA aferente serviciilor*	*534*	*521(522, 539)*	*90*
3.	*Reflectarea sumei impozitului pe venit în mărime de 15 % din valoarea serviciilor efectiv plătită [(540 – 90) x 15 : 100]*	*521(522, 539)*	*534*	*67,5*
4.	*Achitarea efectivă a*	*521(522, 539)*	*242 (241, 243)*	*472,5*

Scanned with OKEN Scanner

	sumei serviciilor (540 – 67,5)			
5.	*Transferarea în buget a sumei impozitului pe venit în mărime de 15 % din valoarea serviciilor efectiv plătite*	*534*	*242*	*67,5*

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut din plăţile efectuate în folosul persoanei fizice rezidente

Agenţii economici care desfăşoară activitate de antreprenor, orice instituţie, organizaţie, inclusiv orice autoritate publică şi instituţie publică care achită venituri impozabile conform art. 18 al C.F. în folosul persoanei fizice rezidente, cu excepţia antreprenorilor individuali şi gospodăriilor ţărăneşti (de fermier), reţin impozit pe venit la sursa de plată în mărime de 5%.

Impozitul pe venit se reţine din orice plată efectuată în folosul persoanei fizice rezidente cu excepţia plăţilor sub formă de:

- salarii (inclusiv prime, facilităţi), dividende, dobânzi, redevenţe şi alte venituri, impozitarea cărora se efectuează conform art. 88, 89 şi 91 din C.F., precum şi din veniturile obţinute de către persoana fizică de la predarea maculaturii;
- venituri neimpozabile conform art. 20 al C.F.

Reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată are loc în mărime de 5% dacă au loc achiziţii de la persoane fizice care nu sânt înregistrate în calitate de subiect al antreprenoriatului numai a activelor materiale (mărfuri, produse, mijloace fixe) în baza procesului verbal de achiziţie şi/sau contractului de vânzare-cumpărare.

În cazul beneficierii de servicii (reparaţie etc.) de la persoane fizice care nu sânt înregistrate în calitate de subiect al antreprenoriatului reţinerea impozitului pe venit are loc conform art. 88 al C.F. şi sânt calificate ca salariu asupra căruia se aplică cotele impozitului reieşind din tranşele existente.

Contribuabilii care reţin impozitul pe venit din plăţile efectuate în folosul persoanei fizice rezidente reflectă sumele reţinute ca datorii faţă de bugetul de stat în creditul contului 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" şi le achită la bugetul de stat până la sfârşitul

Scanned with OKEN Scanner

lunii următoare celei în care s-a efectuat reţinerea.

Pentru persoana fizică sumele reţinute se consideră ca impozit pe venit achitat în avans şi se scad la sfârşitul anului din datoria privind impozitul pe venit determinată şi prezentată în Declaraţia privind impozitul pe venit. Indiferent de suma impozitului pe venit reţinută efectiv, persoana fizică trece la scăderi suma impozitului pe venit indicată în *Informaţia privind veniturile calculate în folosul persoanei fizice (juridice) şi privind impozitul pe venit reţinut din aceste venituri* pe care contribuabilii ce au efectuat reţinerea sunt obligaţi să o prezinte acestora până la 1 martie a anului fiscal următor sub semnătură sau prin intermediul poştei – prin scrisoare cu aviz de recomandare.

Exemplu. *În iulie 2005 întreprinderea a procurat de la cetăţeanul Ciobanu I., în baza contractului de cumpărare - vânzare şi actului de achiziţie, grâu în valoare de 16 000 lei. La achitarea plăţii întreprinderea a reţinut şi a achitat la buget impozitul pe venit de 5%, ce a constituit 800 lei (16 000 x 5 : 100). Suma achitată persoanei fizice a constituit 15 200 lei (16 000 – 800). În contabilitate au fost întocmite formulele contabile:*

- *înregistrarea la intrări a grâului:*
  Debit 211 "Materiale" – 16 000 lei
  Credit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 16 000 lei;

Reţinerea impozitului pe venit la momentul plăţii în folosul persoanei fizice:

Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 800 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 800 lei;

- *achitarea datoriei faţă de cetăţeanul Ciobanu I.:*
  Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 15 200 lei
  Credit 241 "Casa" sau
  Credit 242 "Cont de decontare" sau
  Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 15 200 lei.

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată a serviciilor

Persoanele care desfăşoară activitate de antreprenor, instituţiile, organizaţiile, inclusiv autorităţile şi instituţiile publice care achită persoanelor rezidente, inclusiv antreprenorilor individuali şi gospodăriilor ţărăneşti, plăţi pentru serviciile acordate conform art. 90 din C.F. a căror mărime se deduce conform art. 24 din C.F., reţin la

Scanned with OKEN Scanner

sursă impozitul pe venit în mărime de 5%.

Impozitul pe venit de 5% se reţine numai la plata următoarelor tipuri de servicii:

a) *darea în arendă a activelor materiale şi nemateriale, locaţiune*;

b) *servicii de publicitate (reclamă):* publicitatea prin intermediul publicaţiilor periodice, la radio şi televiziune, publicitatea (reclama) exterioară şi pe mijloacele de transport, publicitatea în locul de comercializare a mărfurilor şi de desfăşurare a manifestaţiilor cultural-teatrale şi sportive, alte genuri de publicitate ;

c) *servicii de audit*: organizarea, restabilirea şi ţinerea evidenţei contabile, întocmirea rapoartelor financiare şi a declaraţiilor fiscale, estimarea situaţiei financiare, analiza activităţii economico-financiare, organizarea evidenţei computerizate, evaluarea patrimoniului; asistenţa în domeniul impozitării şi gestiunii; *asistenţă juridico - financiară*;

d) *servicii de management, marketing, consultanţă*: elaborarea de noi concepţii de gestiune, prospectarea pieţei, a cererilor şi necesităţilor reale ale cumpărătorului, cercetarea şi prognoza pieţei interne şi mondiale de mărfuri, servicii, elaborarea tehnologiilor noi, elaborarea studiilor de fezabilitate pentru obiectivele de colaborare internaţională, crearea întreprinderilor mixte etc.;

e) *servicii de protecţie şi pază a persoanelor şi bunurilor*, prestate de către organizaţiile şi persoanele care practică activitate de depistare-protecţie, conform legislaţiei;

f) *servicii ce ţin de instalarea, exploatarea şi reparaţia tehnicii de calcul*, a utilajului de comunicaţie şi de reţea, a mecanismelor periferice; *servicii de prelucrare a datelor*, creare şi întreţinere a bazelor de date şi alte servicii în domeniul informaticii.

Sumele impozitului pe venit se determină de la valoarea serviciilor care nu includ taxa pe valoarea adăugată şi alte plăţi obligatorii la buget şi fondurile extrabugetare şi se plătesc de către consumatorii de servicii pe seama mijloacelor furnizorilor de servicii.

Sumele impozitului pe venit reţinut la sursa de plată se reflectă la furnizorul de servicii ca impozit achitat în avans la

Scanned with OKEN Scanner

contul *225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"* şi se scad la sfârşitul anului la calcularea sumei de achitat la buget.

Persoanele juridice, beneficiari ai serviciilor, reflectă datoria (plata) pentru servicii în mărime de o sută procente în debitul conturilor respective de cheltuieli sau consumuri şi în *creditul conturilor 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"* sau *522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*, sau *532 "Datorii faţă de personal privind alte operaţii"*, sau *539 "Alte datorii pe termen scurt"*. Sumele impozitului pe venit reţinut la sursa de plată se reflectă la beneficiarul de servicii ca datorie faţă de buget la contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" şi se transferă la buget până la sfârşitul lunii următoare celei în care s-a efectuat reţinerea.

Indiferent de suma reţinută efectiv se trece în cont numai suma impozitului pe venit indicat în *Informaţia privind veniturile calculate în folosul persoanei fizice (juridice) şi privind impozitul pe venit reţinut din aceste venituri* pe care beneficiarul de servicii care a efectuat reţinerea impozitului este obligat să o prezinte furnizorului de servicii până la 1 martie a anului următor celui în care au avut loc reţinerile.

Beneficiarul de servicii este obligat să indice în documentele de plată şi/sau decontare (dispoziţia de plată, factura fiscală) suma impozitului pe venit reţinută la sursa de plată.

Operaţiile de acordare (primire) a serviciilor, achitare şi reţinere a impozitului pe venit la plata acestora se reflectă diferit la furnizorul şi beneficiarul de servicii.

Exemplu. *În iulie 2005 S.R.L "Omega" a acordat întreprinderii «Beta» servicii de audit, a căror valoare contractuală a constituit 3 600 lei, inclusiv TVA. Conform condiţiilor contractuale, plata pentru aceste servicii a fost efectuată în contul curent în două tranşe: 1200 lei în iulie, 2400 lei în august.*

Operaţiile economice menţionate au fost contabilizate în fiecare lună. Conform condiţiilor prezentate, vor fi întocmite înregistrările contabile privind operaţiile de acordare a serviciilor de audit, reţinere şi plată a impozitului pe venit la sursa de plată:

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Corespondența conturilor		Suma, lei	
		Debit	Credit	luna iulie	luna august
1	2	3	4	5	6
Contabilitatea operațiunilor la beneficiarul de servicii					
1.	Înregistrarea valorii serviciilor de audit la valoarea fără TVA	713 (712, 714, 811, 812, 813)	521(522, 539)	3000	-
2.	Reflectarea sumei TVA aferente serviciilor	534	521(522, 539)	600	-
3.	Reflectarea sumei impozitului pe venit în mărime de 5 % din valoarea serviciilor efectiv plătită: - iulie - 50 lei [(1200 – 200) x 5 : 100] - august - 100 lei [(2400 –400) x 5 : 100]	521 (522, 539)	534	50	100
4.	Achitarea efectivă pentru serviciile de audit - iulie - 1150 lei(1200 –50) - august - 2300 lei(2400 –100)	521(522, 539)	242 (241, 243)	1150	2300
5.	Transferarea în buget a sumei impozitului pe venit în mărime de 5 % din valoarea serviciilor efectiv plătite	534	242	50	100
Contabilitatea operațiilor la furnizorul de servicii					
6.	Reflectarea valorii serviciilor acordate, fără TVA	228 (221, 223, 229)	612 (611)	3000	-
7.	La suma TVA aferentă serviciilor de audit	228 (221, 223, 229)	534	600	-
8.	Încasarea efectivă a valorii serviciilor de audit, exclusiv impozitul pe venit reținut	242 (241, 243)	228 (221, 223, 229)	1150	2300
9.	Reflectarea impozitului pe venit în	225		50	100

Scanned with OKEN Scanner

	mărime de 5 % reţinut de către beneficiar		*228 (221, 223, 229)*		
10.	*Trecerea la diminuări a datoriilor faţă de buget la finele anului de gestiune la sumele impozitului pe venit reţinute*	*534*	*225*	*50*	*100*

Informaţia privind calcularea, reţinerea şi achitarea impozitului pe venit se reflectă în registre sintetice la conturile *225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"* şi *534 "Datorii privind decontările cu bugetul"*, care sunt recomandate de Ministerul Finanţelor sau pot fi organizate independent de întreprinderi atât manual cât şi automatizat. La sfârşitul lunii informaţia din aceste registre se trece în Cartea mare şi trimestrial, după verificare, se reflectă în Bilanţul contabil.

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut din salarii.

Orice agent economic care angajează şi plăteşte angajaţilor salariu (inclusiv primele şi facilităţile acordate), este obligat să calculeze şi să reţină din aceste plăţi impozitul pe venit. El se reţine din suma totală a veniturilor calculate şi îndreptate spre achitare care includ: *salarii, sporuri la salariu, prime, recompense, indemnizaţii, onorarii, comisioane, retribuţii, ajutoare materiale şi alte achitări în folosul angajatului, cu excepţia veniturilor neimpozabile conform legislaţiei în vigoare, anuităţile, cu excepţia indemnizaţiilor de asigurări sociale – pensii, compensaţii etc., primite în baza acordurilor (convenţiilor) interstatale, primele şi premiile care nu sunt specificate ca neimpozabile, facilităţile acordate de patron.*

În componenţa facilităţilor acordate angajatului de către patron se includ:

a) plăţile pentru recuperarea cheltuielilor personale, precum şi plăţile în favoarea lucrătorului, efectuate altor persoane cu excepţia plăţilor la bugetul asigurărilor sociale de stat şi a primelor de asigurare obligatorie de stat (plata pentru învăţătură, tratamentul salariatului sau a unei rude a lui, întreţinerea copiilor salariatului într-o instituţie preşcolară (sau şcolară), compensarea cheltuielilor pentru procurarea

Scanned with OKEN Scanner

sau întreţinerea de către lucrător a locuinţei, automobilului, altor bunuri etc;

b) suma anulată a datoriei salariatului faţă de patron;

c) suma plătită suplimentar de patron la orice plată a salariatului pentru locuinţa acordată de către patron;

d) suma dobânzii, obţinută ca rezultat al depăşirii ratei de bază (majorată sau diminuată cu o marjă) stabilită de B.N.M. în luna noiembrie a anului ce precede anul fiscal de gestiune la creditele pe termen scurt, mediu şi lung (rotunjite până la următorul procent întreg), faţă de rata dobânzii calculată pentru împrumuturile acordate de către patron salariatului, în funcţie de termenul lor de acordare;

e) cheltuielile patronului pentru darea proprietăţii în folosinţă salariatului în scopuri personale;

f) cheltuielile patronului pentru achitarea primelor de asigurare benevolă a lucrătorului;

g) sumele altor cheltuieli ale patronului, ce constituie venituri directe sau indirecte ale lucrătorului care includ: sumele achitate din contul patronului pentru biletele de călătorie, care se utilizează de angajat în scopuri personale, hrană, abonamente la ziare, reviste şi cărţi, transportul până şi de la locul de muncă, compensaţia costului examenului medical (cu excepţia cazurilor în care examenul medical conform legislaţiei, este obligatoriu pentru genul de activitate a întreprinderii), tratament în staţionar, procurarea medicamentelor, biletelor de tratament balneo-sanatorial şi de asanare, inclusiv şi la bazele de odihnă, care se află la bilanţul patronului;

h) vărsămintele în fondurile de pensii, cu excepţia celor efectuate în fondurile de pensii calificate, prevăzute de art. 64 şi 69 ale C.F.

Nu constituie surse de venit impozabile şi nu se includ în venitul brut al angajatului următoarele tipuri de venit:

a) sumele şi despăgubirile de asigurare (cu excepţia anuităţilor) în baza contractelor de asigurare şi reasigurare;

b) despăgubirile primite pentru repararea daunelor în caz de vătămare a sănătăţii, inclusiv consecinţele căreia au dus la invaliditate;

Scanned with OKEN Scanner

c) compensarea cheltuielilor angajaţilor legate de îndeplinirea obligaţiunilor de serviciu, în limitele şi modul stabilite de Guvernul R.M.;
d) pensiile alimentare şi indemnizaţiile pentru copii;
e) indemnizaţiile de concediere stabilite conform legislaţiei;
f) compensaţiile nominative achitate de către patron păturilor insuficient asigurate, social vulnerabile ale populaţiei;
g) patrimoniul primit ca donaţie sau titlu de moştenire;
h) ajutorul material obţinut de persoanele fizice din fondurile de rezervă ale Guvernului, ale autorităţilor administraţiei publice locale, din mijloacele Fondului republican şi fondurilor locale de susţinere socială a populaţiei, precum şi din mijloacele sindicatelor, în conformitate cu regulamentele care prevăd acordarea unui astfel de ajutor, dacă plăţile respective se achită prin intermediul patronului;
i) alte surse de venituri stipulate în art.20 din C.F. ca neimpozabile, dacă acestea sunt achitate de către patron, sau prin intermediul lui.

La calcularea impozitului pe venit din suma veniturilor îndreptate spre plată angajaţilor se iau în consideraţie tipurile şi mărimea scutirilor la impozitul pe venit de care beneficiază angajaţii.

Scutirea reprezintă mărimea minimă a venitului unui rezident al R. M. care nu se supune impunerii cu impozitul pe venit şi se acordă la locul de muncă de bază al lucrătorilor rezidenţi ai R. M. unde se ţine evidenţa carnetului de muncă al acestora. Tipurile, mărimea şi beneficiarul scutirilor sunt prezentate în tabelul următor:

Tipul scutirii	Codul scutirii	Suma scutirii, lei				Beneficiarul
		2005		2006		
		anuală	lunară	anuală	lunară	
Personală	P	3 960	330	4500	375	Angajatul rezident al Republicii Moldova la locul de muncă de bază
Personală majoră	M	10 000	833,33	10 000	833,33	Angajatul care: a) s-a îmbolnăvit şi a suferit de boala actinică sau este invalid ca urmarea a avariei de la C.A.E. Cernobâl;

Scanned with OKEN Scanner

						b) este părintele sau soţia (soţul) unui participant căzut sau dat dispărut în acţiunile de luptă pentru apărarea integrităţii teritoriale şi independenţei R.M., cât şi în acţiunile de luptă din Republica Afganistan sau este invalid ca urmare a participării la acţiunile de luptă menţionate mai sus, c) este invalid de răz-boi, invalid din copilărie, invalid de gradul I şi II. sau pensionar-victimă a represiunilor politice, ul-terior reabilitat
Pentru soţ (soţie)	S	3 960	330	4500	375	Lucrătorul aflat în relaţii de căsătorie cu condiţia că soţul (soţia) este rezident al R.M. şi nu beneficiază de scutire personală. În cazul în care soţul (soţia) beneficiază de scutirea personală majoră în mărime de 10 000 lei, scutirea se transmite soţului (soţiei) în limita scutirii personale în mărime de 3 960 (4500) lei.
Pentru persoanele întreţinute, cu excepţia invalizilor din copilărie	N*	N x 50	N x 600	N x 70	N x 840	Lucrătorul care întreţine o persoană care: • se află în relaţii de rudenie ascendentă sau descendenţă (părinţi, copii, inclusiv înfiaţii sau înfiitorii) cu acesta sau soţia (soţul) lui; • locuieşte împreună cu acesta sau nu, dar învaţă la secţia de zi cu frecvenţă a

Scanned with OKEN Scanner

						unei instituții de învățământ mai mult de 5 luni pe parcursul anului fiscal: • este întreținută de con-tribuabil; • primește venit anual mai mic de 3960 (4500) lei
Pentru persoanele întreținute - invalizi din copilărie	H**	3 960	330	4500	375	Lucrătorul care întreține o persoană - invalid din copilărie

N* - numărul de persoane întreținute, cu excepția persoanelor – invalizi din copilărie;

H** – codul persoanei întreținute – invalid din copilărie (la aprecierea categoriei scutirilor litera H se indică atâtea ori câte persoane–invalizi din copilărie se află la întreținerea angajatului).

Pentru a beneficia de scutire în anul fiscal respectiv angajatul prezintă agentului economic o *cerere privind acordarea scutirilor la impozitul pe venit reținut din salariu.* Cererea se prezintă nu mai târziu de data, stabilită pentru începerea lucrului în calitate de angajat, anexând la ea documentele (copiile, extrasele) ce justifică dreptul la tipul şi mărimea scutirii cerute care trebuie autentificate de întreprindere sau de notar.

Documentele indicate nu se mai prezintă ulterior în fiecare an cu excepția cazurilor în care:

- angajatul îşi schimbă locul de muncă de bază;
- obține sau pierde dreptul la unele scutiri;
- intervin unele modificări în datele generale privind angajatul (modificarea numelui, codului fiscal, domiciliului permanent etc.).

Fiecărui lucrător, care a depus cererea privind acordarea scutirilor, i se atribuie categoria scutirilor solicitate prin îmbinarea tuturor codurilor scutirilor acordate lucrătorului.

Scutirile se acordă sau se anulează din luna următoare după luna în care este depusă (retrasă) cererea. Lucrătorul care nu şi-a folosit în anul fiscal precedent scutirile la care a avut dreptul, din cauza neachitării de către patron a salariului, beneficiază de aceste scutiri la data achitării restanțelor la salariu în anul următor. Suma scutirilor

Scanned with OKEN Scanner

nefolosite pe parcursul anului fiscal se trec în contul scutirilor pentru următorul an fiscal în baza cererii angajatului fiind utilizate astfel:

- în limita ce nu depăşeşte suma salariului calculat şi neachitat, dacă suma totală a scutirilor nefolosite este mai mare decât suma salariului calculat şi neachitat;
- în limita sumei totale a scutirilor nefolosite, dacă suma totală a scutirilor nefolosite este mai mică decât suma salariului calculat şi neachitat;

Dacă suma totală a scutirilor folosite pe parcursul anului fiscal gestionar la locul de muncă de bază şi celor trecute, în baza cererii angajatului, în contul anului fiscal următor celui de gestiune este mai mică decât suma scutirilor la care salariatul are dreptul conform legislației, el poate beneficia de restul sumei scutirii în baza Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit depuse pentru anul respectiv, dacă obține alte venituri decât cele primite la locul de muncă de bază.

La efectuarea plăților angajatului, după eliberarea lui din serviciu, pe parcursul anului fiscal în care acesta a fost eliberat, indiferent de perioada de calculare a acestora (până sau după eliberare), suma impozitului pe venit se calculează prin metoda calculului cumulativ, ținând cont de numărul de luni, pe parcursul cărora acesta s-a considerat angajat şi de suma totală a scutirilor, care urmau a fi acordate până la eliberare.

În cazurile, în care impozitul pe venit la momentul îndreptării venitului spre plată n-a fost reținut în rezultatul efectuării plăților sub formă de avans şi altele fără reținerea impozitului pe venit, pentru determinarea sumei venitului, îndreptat spre plată, şi în scopul calculării corecte a impozitului pe venit, ce urmează a fi reținut din aceste plăți, este necesar de a aplica anumite formule prevăzute de legislația în vigoare.

Impozitul pe venit la sursa de plată se calculează şi se reține la momentul îndreptării venitului spre plată din venitul impozabil, apreciat ca diferența dintre venitul obținut de lucrător şi suma scutirilor acordate şi contribuțiilor individuale la asigurări sociale şi medicale calculate cumulativ, prin relația:

$$V_{imp.} = V_{brut} - S_{scutire} - CAS(2\%) - CAM(2\%),$$ unde

CAS – contribuții individuale la asigurări sociale

CAM – contribuții individuale la asigurări medicale

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe venit se reţine la sursa de plată din salariu (inclusiv prime, facilităţi etc.) în mărime de:

- 9 % în 2005 (8% 2006) din suma venitului impozabil anual, care nu depăşeşte 16200 lei;
- 14 % în 2005 (13% 2006) din suma venitului impozabil anual, care depăşeşte 16200 lei, dar nu depăşeşte 21 000 lei;
- 20 % din suma venitului impozabil anual, care depăşeşte 21 000 lei.

Lucrătorul are dreptul să ceară ca patronul să reţină din plăţile achitate în folosul lui impozitul în mărime de 20%. Aceasta trebuie să fie confirmat prin cererea angajatului, perfectată pe numele patronului în formă arbitrară.

Pentru determinarea venitului impozabil, sumei scutirilor, numărului de luni de la începutul perioadei de când lucrătorul se consideră angajat şi impozitului pe venit ce urmează a fi reţinut pentru fiecare lucrător angajat se deschide o *Fişă personală de evidenţă a veniturilor sub formă de salariu şi alte plăţi efectuate de către patron în folosul angajatului pe anul gestionar, precum şi a impozitului pe venit reţinut din aceste plăţi.*

Calculele în fişa personală au unele particularităţi:

- calcularea impozitului pe venit se efectuează de către patron lunar prin metoda calculului cumulativ de la începutul anului fiscal sau în cazurile în care lucrătorul s-a angajat pe parcursul anului fiscal curent - de la data angajării, indiferent de faptul dacă a fost sau nu achitat venitul în luna gestionară;
- acordarea scutirilor şi calcularea impozitului pe venit au loc lunar, indiferent de faptul au fost sau nu achitate venituri în luna gestionară;
- acordarea scutirilor se efectuează prin metoda calculului cumulativ din luna următoare după luna în care a fost depusă cererea privind acordarea scutirilor;
- dacă pe parcursul lunii sau în aceeaşi zi patronul achită angajatului câteva tipuri de plăţi salariale, inclusiv şi plăţi în avans, în Fişa personală fiecare plată se indică separat cu acordarea scutirii care revine lunii date, respectând metoda calculului cumulativ;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă pe parcursul anului fiscal impozitul pe venit a fost reţinut în plus, supraplata se restituie angajatului sau, cu acordul acestuia se trece în contul micşorării sumei impozitului destinat reţinerii în perioadele ulterioare;
- numărul de luni în anul fiscal, pe parcursul cărora lucrătorul se consideră angajat, în scopul impozitării, se determină începând cu luna ianuarie dacă lucrătorul este angajat din anul fiscal precedent sau începând cu luna următoare după luna în care el s-a angajat dacă lucrătorul s-a angajat pe parcursul anului fiscal. Luna în care angajatul se eliberează se ia în calcul la determinarea numărului de luni în anul de gestiune în care el este angajat;
- venitul impozabil şi impozitul pe venit pe parcursul anului de gestiune se reflectă în lei, fără bani, iar ultima înscriere se efectuează în lei şi bani.

Exemplu. *Cetăţeanul Ciobanu Ion în baza ordinului administraţiei, a fost angajat la S.R.L. "Omega" la 7 ianuarie 2005 în calitate de şofer. La data angajării el a depus o cerere privind scutirea personală şi scutirea pentru o persoană întreţinută, dat fiind faptul că avea un fiu. Suma lunară a scutirilor a constituit 380 lei şi corespunde categoriei P1N.*

De la momentul angajării până la sfârşitul anului Ciobanu a primit următoarele venituri prezentate în tabel:

Data achitării venitului	*Tipul venitului*	*Suma, lei*
05.02.05	*Salariu*	*1250*
04.03.05	*Salariu*	*1230*
02.05.05	*Salariu*	*2410*
10.05.05	*Ajutor financiar*	*200*
06.06.05	*Salariu*	*1210*
02.07.05	*Prima*	*300*
04.07.05	*Salariu*	*1250*
05.08.05	*Salariu*	*1205*
02.09.05	*Salariu*	*1300*
06.09.05	*Salariu*	*1280*
10.09.05	*Plata serviciilor comunale*	*320*
05.10.05	*Salariu*	*1300*
04.11.05	*Salariu*	*2000*
05.12.05	*Premiu*	*5500*
06.12.05	*Salariu*	*1312*

Scanned with OKEN Scanner

Calcularea venitului impozabil şi a impozitului pe venit a fost efectuată în fişa de evidenţă a veniturilor sub formă de salariu şi alte plăţi în folosul angajatului, precum şi a impozitului pe venit reţinut:

(lei)

Data efectuării plăţii în folosul angajatului	Suma venitului îndreptat spre achitare sau plăţii efectuate în folosul angajatului		Numărul de luni	Suma scutirilor	Prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală	Contribuţii individuale de asigurări sociale de stat obligatorii	Venitul impozabil	Impozitul calculat din venitul impozabil	Impozitul pe venit aferent reţinerii/ restituirii (+,-)
	curentă	cumulativ de la începutul anului sau activităţii							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
05.02.05	1250	1250	01	390	25	25	810	72.90	72.90
04.03.05	1230	2480	02	780	49,6	49.6	1600.8	144.07	71.17
.04.05	0	2480	03	1170	49,6	49.6	1210.8	108.97	-35.10
02.05.05	2410	4890	04	1560	97,8	97.8	3134.4	282.10	173.12
10.05.05	200	5090	04	1560	101.8	101.8	3326.4	299.38	17.28
06.06.05	1210	6300	05	1950	126	126	4098	368.82	69.44
02.07.05	300	6600	06	2340	132	132	3996	359.64	-9.18
04.07.05	1250	7850	06	2340	157	157	5196	467.64	108.00
05.08.05	1205	9055	07	2730	181.1	181.1	5962.8	536.65	69.01
02.09.05	1300	10355	08	3120	207.1	207.1	6820.8	613.87	77.22
06.09.05	1280	11635	08	3120	232.7	232.7	8049.6	724.46	110.59
10.09.05	320	11955	08	3120	239.1	239.1	8356.8	752.11	27.65
05.10.05	1300	13255	09	3510	265.1	265.1	9214.8	829.33	77.22
04.11.05	2000	15255	10	3900	305.1	305.1	10744.8	967.03	137.70
05.12.05	5500	20755	11	4290	415.1	415.1	15634.8	1446.39	479.36
06.12.05	1312	22067	11	4290	441,34	441,34	16894.32	1622.72	176.33

Venitul impozabil s-a determinat prin scădere din venitul îndreptat spre plată a mărimii scutirilor.

În ianuarie impozitul pe venit a fost calculat prin înmulţirea venitului impozabil la cota de 9% şi este egal cu 72,9 lei (810 x 9 : 100).

În decembrie pentru plata efectuată la data de 05 impozitul pe venit a fost calculat prin sumarea a două mărimi a impozitului pe venit corespunzătoare tranşelor de calculare a impozitului:

1350 x 11 (numărul de luni) x 9 : 100 = 1336,5 lei;

(15634,8 : 11) – 1350) x 11) x 14 : 100 = 109,89 lei.

Suma totală a impozitului pe venit reţinut la prima plată din decembrie a constituit 1446,39 lei (1336,5 + 109,89). La plata a doua din decembrie impozitul pe venit a fost calculat ca şi la cea precedentă, toate mărimile tranşelor şi scutirilor fiind luate pentru unsprezece luni în care este angajat salariatul:

Scanned with OKEN Scanner

1350 x 9 x 11 : 100 =1336,5 lei;

(16894,32 : 11) – 1350) x 11) x 14 : 100 = 286,22 lei.

Suma totală a impozitului pe venit reţinut în decembrie a constituit 1622,72 lei (1336,5 + 286,22).

Sumele impozitului pe venit reţinut în plus în aprilie (35,1 lei), iulie (9,18 lei) se restituie angajatului, sau cu acordul acestuia se trece în contul micşorării sumei impozitului destinat reţinerii în perioadele ulterioare.

Impozitul pe venit reţinut din plăţile salariale calculat şi reţinut conform fişei personale de evidenţă a veniturilor sub formă de salariu şi alte plăţi în folosul angajatului, precum şi a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată se reflectă la suma totală a reţinerilor în luna de gestiune prin formula contabilă:

Debit 531 "Datorii privind retribuirea muncii"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Patronul este obligat până la 1 martie a anului fiscal următor celui în care au fost efectuate plăţile să remită angajatului, în folosul căruia au fost achitate plăţi salariale, *Informaţia privind veniturile calculate în folosul persoanei fizice (juridice) şi privind impozitul pe venit reţinut din aceste venituri.*

Contabilitatea impozitului reţinut din veniturile nerezidentului

Orice persoană care desfăşoară activitate de antreprenor, orice instituţie, organizaţie, inclusiv orice autoritate şi instituţie publică, sunt obligate să reţină din veniturile îndreptate spre plată nerezidentului un impozit în mărime de:

- 15% din suma redevenţelor;
- 10% din suma:
  a) primelor de la contractele de asigurare sau de reasigurare încheiate în R.M.;
  b) dobânzilor pentru creanţele organului administraţiei publice din R.M. sau ale agentului economic rezident, sau ale societăţii rezidente;
  c) dividendelor plătite de un agent economic rezident;
  d) venitului de pe urma serviciilor prestate în Republica Moldova dacă:
     - locul de acordare a serviciilor este teritoriul vamal al republicii;

Scanned with OKEN Scanner

- serviciile se acordă nu de reprezentanţa permanentă a nerezidentului în R.M.;
- nerezidentul nu prezintă certificatul de reşedinţă al ţării de origine cu care Republica Moldova a încheiat un acord internaţional privind evitarea dublei impuneri.

e) veniturilor de pe urma dării în folosinţă a proprietăţii mobiliare şi imobiliare în R.M., cu excepţia veniturilor obţinute în baza contractului de leasing;

f) veniturilor obţinute din vânzarea proprietăţii imobiliare aflate în R M.;

g) altor venituri (plăţi) efectuate în folosul persoanelor fizice, cu excepţia întreprinderilor cu statut de persoană fizică.

Întreprinderile care au efectuat reţinerea impozitului reţinut din veniturile nerezidentului nu au dreptul trecerii în cont a impozitului.

Exemplu. *S.A. "Viitorul" - rezident al R.M., conform contractului încheiat cu agentul economic nerezident, a beneficiat de servicii de consultanţă în mărime de 2400 lei La achitarea plăţii întreprinderea a reţinut şi a achitat la buget impozitul pe venit de 10%, ce a constituit 240 lei (2 400 x 10 : 100). Ca urmare suma achitată persoanei-nerezidente a constituit 2160 lei (2 400 – 240). În contabilitatea rezidentului au fost întocmite următoarele formule contabile:*

Nr. crt.	**Conţinutul operaţiei economice**	***Corespondenţa conturilor***		***Suma, lei***
		Debit	***Credit***	
1.	*Înregistrarea valorii serviciilor de consultanţă, fără TVA*	*713 (712, 714, 811, 812, 813)*	*521(522, 539)*	*2 400*
2.	*Reflectarea sumei TVA aferente serviciilor*	*225*	*534*	*480*
3.	*Reţinerea sumei impozitului pe venit în mărime de 10 % din valoarea serviciilor efectiv plătită (2 400 x 10 : 100)*	*521(522, 539)*	*534*	*240*
4.	*Achitarea serviciilor (2 400 – 240)*	*521(522, 539)*	*242 (241, 243)*	*2 160*
5.	*Transferarea în buget a sumei impozitului pe venit reţinut*	*534*	*242*	*240*

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe venit nu se reţine la sursa de plată din veniturile nerezidentului dacă:

- ◊ locul de acordare a serviciilor de către nerezident în favoarea rezidentului nu este teritoriul vamal al R.M;
- ◊ veniturile nerezidentului rezultă din activitatea reprezentanţei permanente a acestuia în R.M;
- ◊ veniturile sunt obţinute sub formă de salariu, reţinerea din care se efectuează conform art. 88 al C.F.;
- ◊ beneficiarul plăţii (nerezidentul):
  - este rezident al unei ţări cu care R.M. încheiat un acord internaţional privind evitarea dublei impuneri sau alte acorduri internaţionale în ce priveşte normele impozitării, conform cărora reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată se aplică regulile şi prevederile acestor acorduri (convenţii);
  - dispune şi prezintă plătitorului Certificatul de reşedinţă eliberat de organele competente care justifică statutul de rezident al ţării respective.

Declararea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată

Persoanele obligate să reţină impozitul pe venit la sursa de plată trebuie să prezinte în termen de o lună de la încheierea:

- lunii în care au fost efectuate plăţile darea de seamă privind suma venitului achitat şi impozitul pe venit reţinut din acesta (forma IRV);
- anului fiscal notă de informare în care trebuie indicate numele şi prenumele (denumirea), adresa şi codul fiscal al persoanei fizice sau juridice în folosul căreia au fost efectuate plăţile, precum şi suma totală a plăţii şi a impozitului pe venit reţinut. Această dare de seamă trebuie să includă şi datele despre persoanele şi/sau veniturile scutite de impozitare prealabilă conform art. 89 (2) şi art. 90 (2, a din C.F.), precum şi sumele veniturilor achitate în folosul lor.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.13

Rapoartele fiscale prezentate la declararea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată

<table>
<tr><th rowspan="2">Tipul venitului din care se efectuează reţinerea la sursa de plată</th><th colspan="4">Denumirea raportului fiscal şi termenul de prezentare</th></tr>
<tr><th colspan="2">lunar</th><th colspan="2">anual</th></tr>
<tr><td>Plăţile salariale</td><td rowspan="3">Darea de seamă privind suma venitului achitat şi impozitul pe venit reţinut din acesta (forma IRV)</td><td rowspan="3">În termen de 30 zile după expirarea lunii în care s-a efectuat reţinerea impozitului pe venit</td><td>Notă de informare privind plăţile salariale şi alte plăţi efectuate de către patron în folosul angajaţilor şi privind impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi (IAL 04)</td><td rowspan="3">În termen de 30 zile după expirarea anului în care s-a efectuat reţinerea impozitului pe venit sau de la data încetării activităţii</td></tr>
<tr><td>Venitul din surse diferite de plăţile salariale, achitate în folosul persoanelor rezidente (dobânzi, royalty, plăţi conform art. 90 din C.F.);</td><td>Nota de informare privind plăţile achitate rezidenţilor din sursele de venit, altele decât plăţile salariale, şi privind impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi pentru anul gestionar (IAS 04)</td></tr>
<tr><td>Venitul din surse altele decât plăţile salariale, achitate în folosul persoanelor nerezidente (dobânzi, roylty, dividende etc);</td><td>Nota de informare privind impozitul reţinut din sursele de venit, altele decât plăţile salariale, achitate persoanelor nerezidente pentru (INR 04)</td></tr>
</table>

Dările de seamă privind suma venitului achitat şi impozitul pe venit reţinut din acesta este prezentată de întreprinderea de bază la organul fiscal teritorial în raza căruia aceasta se deserveşte.

Scanned with OKEN Scanner

Rapoartele fiscale menţionate se prezintă numai în cazul în care au fost efectuate plăţile respective.

3.3 Contabilitatea şi impozitarea activelor de capital

Caracteristica şi clasificarea activelor de capital. Unele elemente patrimoniale, constatate în contabilitatea financiară ca active materiale pe termen lung sau investiţii financiare, în scopuri de impozitare sunt tratate ca o categorie separată numite **active de capital.**

Activele de capital cuprind următoarele elemente:

- titlurile de proprietate utilizate în activitatea de antreprenor;
- titlurile de creanţă;
- proprietatea privată nefolosită în activitatea de antreprenor care este vândută la un preţ ce depăşeşte baza ei valorică ajustată;
- terenurile;
- opţionul la procurarea sau vânzarea activelor de capital.

Titlurile de proprietate includ:

- acţiuni, caracteristica, clasificarea şi circulaţia cărora sunt reglementate de prevederile Legii cu privire la societăţile pe acţiuni nr. 134-XIII din 2. 04. 1997, cu modificările şi completările ulterioare;
- cote de participaţie în capitalul statutar al altor întreprinderi, a căror circulaţie este reglementată de Regulamentul societăţilor economice din Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului R.M. nr. 500 din 10.09.1991, cu modificările şi completările ulterioare.

Titlurile de creanţă cuprind:

- cambiile are căror definire şi procedurile juridico-economice privind cambiile sînt reglementate de Legea cambiei nr. 1527-XII din 23.06.93, cu modificările şi completările ulterioare;
- obligaţiuni, reglementate conform art. 16 al Legii privind societăţile pe acţiuni nr.1134-XIII din 02.04.1997;

Scanned with OKEN Scanner

- certificate de depozit şi economii şi alte hârtii de valoare ce confirmă dreptul creditorului. Modul şi procedura emiterii şi înregistrării lor sunt prevăzute de Regulamentul cu privire la emiterea şi circulaţia certificatelor de depozit si economii, aprobat de Consiliul de Administrare al Băncii Naţionale prin procesul - verbal nr. 60 din 25.12.1992, cu modificările şi completările ulterioare.

Proprietatea privată nefolosită în activitatea de antreprenor, care este vândută la un preţ ce depăşeşte baza ei valorică ajustată, include toate mijloacele fixe, cu excepţia pământului.

Terenurile se evaluează în conformitate cu tarifele, indicate în anexa la Legea privind preţul normativ şi modul de vânzare - cumpărare al pământului nr.1308-XIII din 25 iunie 1997 şi alte acte normative.

Opţionul (opţiunea) la procurarea sau vânzarea activelor de capital. Opţionul reprezintă un instrument financiar, care permite să se stabilească, la momentul curent, preţul la care activul de capital va fi cumpărat sau vândut într-o perioadă viitoare.

Opţionul este un drept stabilit printr-un contract de cumpărare sau vânzare a unui număr anumit de active de capital la un preţ stabilit la momentul curent pentru un interval de timp stabilit pe viitor.

Cu ajutorul opţionului vânzătorul are posibilitate să accepte, la ziua de azi, preţul la care activul de capital va fi vândut peste patru, şase luni, un an. Astfel, el obţine în prealabil preţul minim de vânzare a activului său şi, ca rezultat, dispare necesitatea de a monitoriza variaţiile preţurilor la acest activ.

Dreptul de a obţine venituri din activele de capital pe parcursul unei perioade ce depăşeşte 10 ani se considera activ de capital, daca este tratat separat.

În scopuri de impozitare sunt necesare determinarea şi constatarea rezultatului financiar în urma înstrăinării activelor de capital.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea şi impozitarea creşterilor (pierderilor) de capital

Operaţiile cu activele de capital pot fi separate în:

- operaţii de înstrăinare a activelor de capital: vânzare, schimb contra alte active, donare şi alte forme;
- operaţii care pot genera venituri diferite de cele menţionate în punctul precedent.

Înstrăinarea activelor de capital presupune scoaterea din uz sau trecerea dreptului de proprietate asupra activelor de capital de la o persoană la alta şi poate avea loc prin:

- vânzare;
- schimb cu alte active;
- donaţie.

În urma operaţiilor de înstrăinare a activelor de capital se poate obţine:

- creştere de capital;
- pierdere de capital;
- rezultat financiar nul.

Creşterea de capital reprezintă un rezultat financiar pozitiv şi este egală cu depăşirea sumei încasate faţă de baza valorică a activelor de capital.

Pierderea de capital reprezintă excedentul bazei valorice a activelor faţă de suma încasată.

Suma încasată ca urmare a vânzării, schimbului sau a altui mod de înstrăinare a activelor de capital este egală cu suma mijloacelor băneşti sau valoarea de piaţă a formelor de compensare.

Impozitarea creşterii de capital în cazul vânzării activelor de capital

În scopuri de impozitare suma **creşterii de capital** în anul de gestiune, care se include în venitul impozabil, este egală cu 50% din suma cu care creşterea de capital recunoscută depăşeşte suma pierderilor de capital suportate pe parcursul anului de gestiune.

Exemplu. *S.R.L "Floare" a procurat 420 acţiuni ale S.A. «Beta» în valoare de 84 000 lei. Preţul de cumpărare a unei acţiuni constituie 200 lei. Peste şapte luni S.R.L. "Floare" a vândut 300 acţiuni la un preţ de piaţă egal cu 250 lei, încasând 75 000 lei.*

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestei operaţii de vînzare a acţiunilor a fost înregistrată o creştere de capital în sumă de 15 000 lei (75 000 – 60 000) sau câte 50 lei pentru o acţiune.

În contabilitatea financiară a fost înregistrat un venit din activitatea de investiţii în sumă de 75 000 lei, iar rezultatul financiar din activitatea de investiţii a constituit 15 000 lei.

În scopuri de impozitare rezultatul financiar din activitatea de investiţii - 15000 lei - este numit creştere de capital, din care numai 50% este inclus în venitul impozabil. Astfel, venitul sub formă de creştere de capital inclus în venitul impozabil a constituit 7 500 lei (15 000 x 50 : 100). Diferenţa în sumă de 7 500 lei reprezintă o diferenţă permanentă aferentă venitului şi diminuează venitul impozabil al anului de gestiune.

Sumele creşterii (pierderii) de capital în anul fiscal se determină ca suma creşterilor (pierderilor), obţinute din toate operaţiile cu activele de capital, efectuate pe parcursul anului fiscal.

Exemplu. *În 2005 S.A."Floare" a înregistrat următoarele rezultate din operaţiile cu activele de capital:*

- *la vânzarea acţiunilor - creştere de capital în mărime de 12000 lei;*
- *la schimbul obligaţiunilor - creştere de capital în mărime de 3000 lei;*
- *la transmiterea acţiunilor gajate în proprietatea băncii comerciale în contul creditului neachitat - pierderi de capital în mărime de 6000 lei;*
- *la vânzarea certificatelor de depozite şi economii – pierderi de capital în mărime de 4000 lei.*

Suma totală a creşterii de capital constituie 15000 lei (12000 + 3000), a pierderii de capital – 10000 lei (6000 + 4000), iar suma totală a creşterii de capital peste pierderile de capital, ce urmează a fi inclusă în venitul impozabil, constituie 2500 lei (15000 - 10000) x 50: 100).

Pierderile de capital conform art.39, (l) şi (2) din C.F. pot fi deduse doar în limita creşterii de capital. Potrivit S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" sumele pierderilor de capital, nedeductibile în anul de gestiune, majorează venitul impozabil şi, prin urmare, datoria curentă privind impozitul pe venit. Ele

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, întrucât sunt tratate ca pierderi de capital ale anului următor şi pot fi deduse în anul fiscal următor, dacă se vor obţine creşteri de capital.

Din suma diferenţei temporare deductibile se calculează activul amânat privind impozitul pe venit, cu alte cuvinte, impozitul care poate fi recuperat de întreprindere.

Exemplu. *Întreprinderea a procurat 350 obligaţiuni ale S.A. „Gama" în valoare de 35000 lei, preţul unei obligaţii fiind de 100 lei. Peste un an investitorul a vândut toate obligaţiunile la un preţ de 80 lei, în valoare totală de 28000 lei. În urma acestei operaţii de vânzare au fost înregistrate pierderi de capital în sumă de 7000 lei sau câte 20 lei pentru o obligaţiune.*

În contabilitatea financiară a fost constatată pierdere din activitatea de investiţii în sumă de 7000 lei, reflectată în Raportul privind rezultatele financiare. În scopuri de impozitare suma pierderilor din vânzarea obligaţiunilor nu va fi constatată spre deducere în anul fiscal curent, dar se tratează ca o pierdere de capital a anului următor. Suma de 7 000 lei reprezintă o diferenţă temporară deductibilă de la care se calculează activul amânat privind impozitul pe venit în sumă de 1400 lei (7 000 x 20 : 100), care se reflectă prin formula contabilă:

Debit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit" – 1400 lei
Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 1400 lei.

Pierderile de capital, nedeductibile în anul de gestiune curent, se tratează ca pierderi de capital, suportate în anul fiscal următor. Pierderea de capital poate fi utilizată în anul următor prin reducerea creşterii de capital în cazul în care întreprinderea îl va înregistra. În acest caz diferenţa temporară deductibilă se reversează şi activul amânat privind impozitul pe venit se anulează.

Exemplu. *În baza condiţiilor exemplului precedent să admitem că în anul următor întreprinderea a înregistrat o creştere de capital rezultată din vânzarea unui teren în sumă de 8600 lei. În scopuri de impozitare pierderile de capital ale anului precedent*

Scanned with OKEN Scanner

(7 000 lei) se tratează ca pierderi de capital ale anului fiscal curent, de aceea suma finală a creşterii de capital a anului curent constatată peste nivelul pierderilor de capital a constituit 1 600 lei (8 600 - 7000). Suma diferenţei temporare deductibile anulate va fi de 7 000 lei, iar mărimea activului amânat anulat privind impozitul pe venit – 1400 lei.

Anularea activului amânat privind impozitul pe venit se reflectă prin formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 1400 lei

Credit 135 "Active amânate privind impozitul pe venit" – 1400 lei.

În contabilitatea financiară proprietatea privată nefolosită în activitatea de antreprenor este numită proprietate investiţională. Conform art. 8 al S.N.C. 25 "Contabilitatea investiţiilor" proprietatea investiţională reprezintă investiţiile în terenuri, clădiri care nu se utilizează şi nu se exploatează la întreprinderea investitoare sau la o altă întreprindere din acelaşi grup (excluzând terenurile, clădirile, examinate în S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"). La aceste categorii de active se atribuie şi investiţiile pe termen lung în obiecte preţioase, creaţiile de artă, proprietatea utilizată în sfera social-culturală.

Exemplu. *S.A. Gama a procurat o clădire cu destinaţie administrativă în scopul obţinerii veniturilor în urma transmiterii în arendă. Această clădire este proprietate investiţională cu o valoarea de intrare de 1 200 000 lei.*

Ulterior, clădirea a fost vândută la un preţ de piaţă de 800 000 lei. La data vânzării uzura acumulată constituia 500 000 lei, valoarea de bilanţ - 700 000 lei.

În rezultatul vânzării clădirii în contabilitate a fost obţinut un profit în sumă de 100 000 lei, reflectat în Raportul privind rezultatele financiare al întreprinderii.

În scopul impozitării clădirea este considerată ca activ de capital, de aceea profitul dat reprezintă o creştere de capital. Din suma acestei creşteri de capital în venitul impozabil vor fi incluse numai 50% sau 50000 lei (100 000 x 50 : 100). Suma creşterii de

Scanned with OKEN Scanner

capital neimpozabilă (50 000 lei) reprezintă diferența permanentă aferentă venitului.

Schimbul activelor de capital. Creşterea sau pierderea de capital se constată şi în rezultatul schimbului activelor de capital. Schimbul activelor de capital poate fi efectuat cu sau fără plată suplimentară.

În cazul achitării unor plăți suplimentare venitul obținut în urma schimbului activelor de capital este egal cu valoarea de piață a activelor primite în schimb corectat cu suma plății suplimentare a mijloacelor băneşti.

Dacă valoarea de piață a activului intrat prin schimb nu coincide cu valoarea venală (contractuală) la momentul schimbului, suma creşterii (pierderilor) de capital se determină, având ca bază prețul de piață al activului, determinat în modul stabilit de Guvernul R.M.

Exemplu. *În rezultatul unei tranzacții de barter, întreprinderea S.A. „Alfa" a transmis întreprinderii «Beta» 100 de acțiuni, a căror bază valorică constituie 6000 lei (valoarea de piață – 7 100 lei), în schimbul a 80 de obligațiuni cu baza valorică de 4300 lei (valoarea de piață – 4800 lei) şi o compensație bănească în sumă de 2100 lei. Conform rezultatelor schimbului efectuat, indicatorii, ce reflectă suma încasată, baza valorică a activelor de capital supuse schimbului şi suma creşterii (pierderii) de capital se prezintă tabelul de mai jos:*

(lei)

Indicatorii	*Întreprinderea*	
	„Alfa"	*„Beta"*
Suma încasată	*6900 (4800 + 2100)*	*7100*
Baza valorică	*6000*	*8100 (6000 + 2100)*
Creşterea (pierderea) de capital	*900*	*(1000)*

Donarea activelor de capital. Activele de capital pot fi donate. Potrivit art.42 din C.F. activele donate sunt considerate ca vândute la un preț ce reprezintă mărimea maximă din prețul de

Scanned with OKEN Scanner

piaţă al acestora la momentul donaţiei şi baza valorică ajustată a activului de capital. În cazul în care modul de determinare a preţului de piaţă nu este stabilit, activul este considerat vândut la un preţ egal cu baza lui valorică ajustată. Baza valorică ajustată a activului de capital se determină în conformitate cu art.37 din C.F. şi poate să nu coincidă cu valoarea de bilanţ a activului de capital donat.

Exemplu. *S.A. „Alfa" a transmis cu titlu gratuit un teren cu suprafaţa de 3 ha gospodăriei ţărăneşti "Gospodarul". Baza valorică ajustată a terenului constituie 30000 lei, iar preţul de piaţă în momentul donării - 32000 lei. În scopul determinării creşterii sau pierderilor de capital pentru „Alfa" suma încasată va constitui 32000 lei.*

Veniturile obţinute ca urmare a operaţiilor cu active de capital care nu sînt constatate ca creşteri (pierderi) de capital includ:

- dividendele de la nerezidenţi, constatate ca venituri în scopuri de impozitare în anul încasării efective a acestora;
- dobânzile la obligaţiuni, constatate ca venituri în conformitate cu art.18 .(g) dinC.F.;
- dobânzile de la hârtiile de valoare de stat;
- dobânzile aferente depozitelor bancare ale pesoanelor fizice (cu excepţia antreprenorilor individuali şi gospodăriilor ţărăneşti) şi de la depunerile membrilor pe conturile de economii personale în asociaţiile de economii şi împrumut ale cetăţenilor amplasate pe teritoriul R.M. până la 1 ianuarie 2015.
- comisionul pentru intermedierea tranzacţiilor de vânzare a acţiunilor ce se include integral în venitul impozabil.

Scanned with OKEN Scanner

3.4 Contabilitatea şi impozitarea operaţiilor privind pierderea şi înlocuirea forţată a activelor

Ca urmare a unor situaţii şi evenimente independente de voinţa contribuabilului pot fi pierdute forţat, total sau parţial activele pe termen lung şi curente.

Pierderea forţată este în cazurile distrugerii involuntare a activelor în urma incendiilor, inundaţiilor, furtului, sechestrării sau demolării ori dacă contribuabilul este forţat într-un oarecare mod să-şi abandoneze proprietatea din cauza pericolului sau iminenţei uneia din acţiunile sau evenimentele menţionate.

În urma evenimentelor excepţionale care au ca rezultat pierderea forţată a activelor poate avea loc **înlocuirea forţată** care se exprimă prin construirea, reparaţia sau procurarea proprietăţii în locul celei pierdute.

Pierderea forţată a proprietăţii cauzează rezultate financiare negative suportate de întreprindere care pot fi compensate în diferite moduri.

Compensaţia obţinută ca urmare a pierderii forţate a proprietăţii poate fi drept:

- despăgubiri primite de la companiile de asigurare;
- încasări din vânzarea resturilor din proprietatea distrusă;
- subvenţii de stat primite în acest scop;
- despăgubiri de la persoanele vinovate de pierderea activelor;
- alte compensări primite în acest scop sub formă de donaţii de la alte persoane fizice şi juridice.

În urma operaţiilor de pierdere şi înlocuire forţată a activelor pot fi înregistrate pierderi sau profit.

În contabilitate activele pierdute forţat se constată şi se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare ca cheltuieli ale perioadei la valoarea de bilanţ a acestor active, iar despăgubirile primite sau care urmează a fi primite – ca venituri.

În scopuri de impozitare compensaţia primită se consideră ca venit care poate fi sau nu fi impozabil în funcţie de anumite condiţii menţionate în legislaţia fiscală. Astfel, acest venit sub formă de compensaţie obţinut în urma înlocuirii forţate a activelor nu se

Scanned with OKEN Scanner

recunoaşte ca venit impozabil cu condiţia respectării următoarelor cerinţe:

- compensaţia obţinută se reinvesteşte pentru restabilirea sau repararea activelor pierdute sau deteriorate parţial;
- proprietatea de înlocuit este de acelaşi tip, considerându-se ca având aceleaşi însuşiri sau de aceeaşi natură ca şi proprietatea înlocuită (indiferent de faptul dacă este sau nu o proprietate de acelaşi nivel sau calitate);
- perioada de înlocuire expiră în anul fiscal următor celui în care s-a produs pierderea sau deteriorarea parţială.

Dacă nu sunt respectate aceste cerinţe venitul obţinut în urma înlocuirii forţate a activelor este constatat ca venit impozabil.

Venitul obţinut în urma înlocuirii forţate a proprietăţii se impozitează dacă:

- despăgubirea nu a fost utilizată pentru înlocuirea activelor pe parcursul a doi ani, inclusiv anul în care s-a produs pierderea;
- pentru înlocuirea activelor de acelaşi tip s-a îndreptat o sumă mai mică decât compensaţia primită.

Venitul obţinut în urma înlocuirii forţate a activelor este determinat în dependenţă de mărimea despăgubirii utilizate şi suma investiţiilor suplimentare efectuate de contribuabil.

Contribuabilul poate decide asupra sumei compensaţiei primite astfel:

- să investească total suma compensaţiei primite;
- să investească parţial suma compensaţiei primite;
- să nu efectueze înlocuirea sau repararea activelor pierdute forţat.

"Investirea totală a sumei compensaţiei primite"

În cazul în care pentru înlocuirea activelor pierdute sau reparaţia celor deteriorate contribuabilul îndreaptă suma totală a compensaţiei pri-mite, în scopuri de impozitare sumele încasate nu se constată ca venituri.

Exemplu. *În 2004 în urma inundaţiei a fost distrus depozitul întreprinderii „Floare". Baza valorică (valoarea în scopuri fiscale) a depozitului la această dată constituia 69 000 lei, valoarea de*

Scanned with OKEN Scanner

bilanţ - 70 000 lei. Construcţia era asigurată la compania de asigurări.

După perfectarea tuturor documentelor a fost calculată şi încasată suma despăgubirilor de asigurare în mărime de 71 000 lei. Deşeurile rămase după inundaţie au fost vândute la valoarea de 2300 lei.

În 2005 în contabilitatea financiară au fost constatate venituri extraordinare în sumă de 71 000 lei, venituri din vânzarea altor active - 2 300 lei şi cheltuieli extraordinare – 70000 lei, înregistrând un profit egal cu 3300 lei (71000 - 70000 + 2300).

În scopuri de impozitare nu vor fi constatate venituri deoarece între-prinderea a hotărât să reinvestească toată suma compensaţiei primite.

Dacă presupunem că întreprinderea nu a investit despăgubirea primită nici în primul, nici în al doilea an, venitul în sumă de 4300 lei (71000 – 69 000 + 2300) va fi constatat în scopul impozitării şi impozitat în al doilea an de gestiune, deoarece în primul an nu a fost declarat.

"Investirea parţială a sumei compensaţiei primite"

În cazul în care pentru înlocuirea activelor pierdute de acelaşi fel sau reparaţia celor deteriorate contribuabilul îndreaptă o sumă mai mică decât suma despăgubirilor primite, diferenţa se adună la venitul impozabil în anul în care a avut loc înlocuirea (reparaţia) activelor în limita diferenţei dintre suma despăgubirii primite şi baza valorică (valoarea de bilanţ) a mijloacelor fixe pierdute (valoarea proprietăţii parţial deteriorate).

Exemplu. *În urma calamităţii naturale în 2004 construcţia fermei ce aparţine gospodăriei ţărăneşti a fost nimicită. Întreprinderea a primit ca compensaţie de la organele de stat mijloace băneşti în sumă de 480000 lei. Baza valorică a construcţiei constituia 430 000 lei.*

Întreprinderea a utilizat pentru construirea unei noi încăperi numai 460000 lei. În scopuri de impozitare suma compensaţiei neutilizate – 20 000 lei este inclusă în venitul impozabil.

Dacă contribuabilul ar utiliza numai 415 000 lei din compensaţia primită, adică mai puţin decât baza valorică, atunci

Scanned with OKEN Scanner

drept venit impozabil va fi recunoscută diferența dintre suma compensației primite și baza valorică a încăperii pierdute în mărime de 50 000 lei (480 000 – 430 000).

"Nu sunt înlocuite sau reparate activele pierdute forțat"

Dacă contribuabilul decide în primul an să nu efectueze înlocuirea sau reparația activelor pierdute, iar suma compensației depășește baza valorică a proprietății pierdute (valoarea deteriorărilor), depășirea dată urmează a fi inclusă în componența venitului impozabil în primul an fiscal sau în anul primirii compensației, dacă aceste perioade diferă.

Exemplu. *În urma incendiului a fost deteriorat (ars) utilajul tipografic al S.A. „Cartea". În anul pierderii forțate a utilajului întreprinderea a primit o compensație de la organizație filantropică în sumă de 65000 lei. Baza valorică a utilajului constituia 61000 lei.*

Întreprinderea a decis să utilizeze această compensație nu pentru procurarea unui utilaj nou, ci pentru achiziționarea a două computere.

În scopuri de impozitare venitul în sumă de 4 000 lei este inclus în venitul impozabil în primul an.

Presupunem că contribuabilul a recunoscut această sumă ca venit impozabil în al doilea an (termenul permis spre înlocuire), atunci vor fi aplicate sancțiunile respective (penalitate, amenda) începând cu primul an.

În cazul utilizării parțiale sau totale a compensației primite contribuabilul poate investi mijloace proprii pentru înlocuirea proprietății pierdute. Baza valorică a proprietății înlocuite (noi) se determină prin următoarea relație:

BVn. = BVp. + Sven.rec. + Sinv.supl. - Cneinv., **[1]**

unde:

BVn .- baza valorică a proprietății înlocuite (noi);
BVp. - baza valorică a proprietății pierdute în mod forțat;
Sven. rec. - suma venitului recunoscut spre impozitare;
Sinv. supl. - suma investițiilor suplimentare îndreptate pentru procurarea sau construcția altei proprietăți;

Scanned with OKEN Scanner

Cneinv. - suma compensaţiei neinvestite care reprezintă diferenţă dintre suma compensaţiei primite şi investiţiile efectuate pentru procurarea proprietăţii noi.

Pentru determinarea bazei valorice a proprietăţii noi este necesar de calculat baza valorică a proprietăţii pierdute forţat.

În scopuri de impozitare venitul de la înlocuirea forţată a proprietăţii poate fi obţinut în cazul, în care suma compensaţiei primite depăşeşte valoarea activelor pierdute sau deteriorate. Valoarea activelor pierdute sau deteriorate este determinată în funcţie de tipul activelor şi este egală cu:

- baza valorică – în cazul pierderii mijloacelor fixe;
- valoarea de bilanţ – la pierderea altor active;
- valoarea deteriorată – în cazul deteriorării parţiale a activului.

Modul de determinare a valorii activelor pierdute este prezentată în tabelul 2.14.

Tabelul 2.14

Valoarea activelor pierdute sau deteriorate la calcularea venitului de la înlocuirea forţată a acestora

<table>
<tr><th>Tipul activului</th><th colspan="2">Valoarea activului</th></tr>
<tr><td>Mijloace fixe pierdute total care aparţin categoriei I de proprietate</td><td colspan="2">Baza valorică a mijloacelor fixe pierdute la începutul anului de gestiune</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Mijloace fixe pierdute total care aparţin celorlalte categorii de proprietate (II-V)</td><td colspan="2">Baza valorică a mijloacelor fixe pierdute forţat determinată prin calcul, reieşind din norma de uzură, suma corectărilor aferente acestui mijloc fix şi valoarea iniţială care poate fi:</td></tr>
<tr><td>a) valoarea de bilanţ a activului la 01.01.1998 conform datelor contabilităţii financiare - în cazul când mijlocul fix a intrat până la punerea în vigoare a titlului II al C. F. "Impozitul pe venit", adică până la 1.01.1998 sau,</td><td>b) valoarea de procurare a activului - în caz că mijlocul fix a intrat după 1.01.1998.</td></tr>
<tr><td>Active pierdute parţial (deteriorate) care pot fi reparate</td><td colspan="2">Valoarea estimată de un expert independent, angajat de contribuabil, care dispune de dreptul de a practica asemenea activitate</td></tr>
<tr><td>Alte active pe termen lung şi curente pierdute total</td><td colspan="2">Valoarea de bilanţ a activelor</td></tr>
</table>

Scanned with OKEN Scanner

În cazul pierderii forţate a mijloacelor fixe în cursul anului de gestiune în scopuri de impozitare are loc o micşorare a bazei valorice a categoriei de proprietate căreia îi aparţine acest mijloc fix.

Cu această ocazie se determină baza valorică corectată a obiectului casat prin calcul separat, având ca reper valoarea iniţială, norma de uzură şi suma corectărilor, dacă au existat în perioada până la momentul casării. Pentru mijloacele fixe existente la 01 ianuarie 1998 valoarea iniţială este egală cu valoarea de bilanţ la această dată, pentru cele procurate după această dată - cu valoarea de intrare.

Pentru determinarea sumei corectărilor ce revine obiectului casat este necesar de calculat ponderea corectărilor (P.C) în total baza valorică:

$$Pc = \frac{\textbf{Suma corectărilor (Sc)}}{\textbf{Baza valorică a categoriei de proprietate la începutul anului de gestiune (Bv)}} \text{ X } 100$$

Suma corectărilor aferente obiectului casat se calculează prin înmulţirea cotei corectărilor la baza valorică a acestuia la începutul anului de gestiune în care acesta este casat.

$$Sc_i = \textbf{Cota corectărilor (Pc)} \times \textbf{Baza valorică a obiectului casat la începutul anului de gestiune (Bv)} : 100$$

Baza valorică a obiectului casat la începutul anului de gestiune se determină separat prin întocmirea Registrului de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării numai pentru acest mijloc fix pe toată perioada de funcţionare.

Exemplu. *La întreprinderea «Stejarul» S.A. în iulie 2003 a fost casat un fax ca urmare a furtului, fapt care s-a constatat şi documentat de organele de stat respective.*

Faxul aparţine categoriei de proprietate IV bază valorică a cărei la începutul anului de gestiune 1998 este egală cu 184 500 lei şi include 15 obiecte.

În 2001 a fost efectuată reparaţia unui utilaj frigorific care aparţine aceleaşi categorii de proprietate, cheltuielile constituind 22460 lei.

În scopuri de impozitare uzura a fost calculată în Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii,

Scanned with OKEN Scanner

luîndu-se în consideraţie limita cheltuielilor de reparaţie şi ieşirea unui obiect aferent acestei grupe.

Tabelul 2.15

Modul de calculare a uzurii în scopuri fiscale a categoriei de proprietate IV pentru perioada 1998 – 2003

(lei)

Perioada de gestiune	Baza valorică la începutul perioadei de gestiune	Intrări	Corectări	Ieşiri	Baza valorică la finele perioadei de gestiune	Uzura calculată în cursul perioadei de gestiune	Baza valorică la începutul perioadei de gestiune următoare
1998	184500/15				184500/15	36900	147600/15
1999	147600/15				147600/15	29520	118080/15
2000	118080/15				118080/15	23616	94464/15
2001	94464/15		13014		107478/15	21496	85892/15
2002	85892/15				85892/15	17196	68696/15
2003	68696/15			1942/1	66574/14	13315	53259

Suma corectărilor reprezintă depăşirea cheltuielilor de reparaţie faţă de limita calculată în scopuri de impozitare.

- *suma cheltuielilor de reparaţie constatată în contabilitatea financiară - 22 460 lei*
- *suma cheltuielilor de reparaţie constatată în scopuri de impozitare - 9446 lei (94464 x 0,10); sau (94464=10:100)*
- *diferenţa - 13014 lei (22 460 – 9446).*

Suma ieşirilor - 1942 lei - reprezintă baza valorică a faxului la începutul anului 2003 determinată în Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării pentru perioada 01.01.1998 – 01.01.2003 numai pentru acest obiect prezentată în tabelul 2.16.

Faxul a fost procurat în anul 1996 de aceea baza valorică la 1.01.1998 a lui este egală cu valoarea de bilanţ – (5210 lei) la această dată.

Suma corectărilor care revine faxului constituie 368 lei determinată în baza cotei părţi a corectărilor totale care revine faxului casat:

- *ponderea corectărilor constituie 13,78% (13014 : 94464 x 100);*
- *suma corectărilor este egală cu 368 lei (2667 x 13,78 : 100).*

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.16

Modul de calculare a uzurii şi bazei valorice a faxului

(lei)

Perioada de gestiune	Baza valorică la începutul perioadei de gestiune	Intrări	Corectări	Ieşiri	Baza valorică la finele perioadei de gestiune	Uzura calculată în cursul perioadei de gestiune	Baza valorică la începutul perioadei de gestiune următoare
1998	*5210*				*5210*	*1042*	*4168*
1999	*4168*				*4168*	*834*	*3334*
2000	*3334*				*3334*	*667*	*2667*
2001	*2667*		*368*		*3035*	*607*	*2428*
2002	*2428*				*2428*	*486*	*1942*

Patrimoniul întreprinderii a fost asigurat casco şi ca urmare întreprinderea a primit despăgubire de asigurare în sumă de 2200 lei. Baza valorică a faxului calculată mai sus constituia 1942 lei.

Întreprinderea poate utiliza compensaţia şi mijloacele proprii pentru cumpărarea unui nou autoturism în mod diferit, folosind una din următoarele variante:

(lei)

Varianta	Suma compensaţiei utilizate	Suma investiţiilor suplimentare
I	0	0
II	2100	0
III	2400	200
IV	1800	0

Suma venitului recunoscut pentru impozitare calculat în coloana 4 nu poate fi mai mare decât 258 lei, adică decât diferenţa dintre suma compensaţiei şi baza valorică a activului ieşit în mod forţat. Deci sumele indicate în coloana 4 trebuie să corespundă relaţiei $0 \leq$ col. $4 \leq$ col. 1 - col. 2.

Baza valorică a autoturismului procurat (înlocuit) în scopuri de impozitare se calculează în baza formulei de calcul (1) în tabelul de mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

(lei)

Varianta	Suma compensației	Baza valorică a activului ieșit în mod forțat (BVp.)	Suma mijloacelor îndreptate pentru procurarea unui nou activ	Suma venitului recunoscut pentru impozitare (Sven. rec.)	Suma investițiilor suplimentare (S.inv.supl.)	Suma compensației neinvestite (Cneinv.)	Baza valorică a activului nou (BVn.)
A	1	2	3	4=1-3	5=3-1	6=1-3	7=2+4+5-6
I	2200	1942	0	258	0	2200	X
II	2200	1942	2100	100	0	100	1942
III	2200	1942	2400	0	200	0	3142
IV	2200	1942	1800	258	0	400	1800

În cazurile pierderii forțate parțiale, adică a deteriorării activelor, acestea din urmă nu se înlocuiesc cu altele, ci se repară. În funcție de valoarea pagubelor, suma compensației utilizate și suma investițiilor suplimentare efectuate de agentul economic, baza valorică a activelor deteriorate se corectează. Suma cu care se ajustează baza valorică a categoriei respective de proprietate, la care se atribuie activul reparat, se calculează după următoarea relație:

$$\mathbf{Sc. = Vp. + Sven.imp. + Sinv.supl. - Cneinv.,} \qquad \mathbf{(2)}$$

unde

Sc. - suma corectărilor, cu care urmează a fi majorată baza valorică a categoriei respective de proprietate, la care se atribuie activul reparat;

Vp. - valoarea pagubelor;

Sven. imp. - suma venitului recunoscut spre impozitare;

Sinv. supl. - suma investițiilor suplimentare îndreptate pentru repararea proprietății deteriorate;

Cneinv. - suma compensației neinvestite, care se determină ca diferență dintre suma compensației primite și investițiile efectuate pentru repararea proprietății parțial deteriorate.

Exemplu. *Din cauza ploilor torențiale a fost distrus parțial acoperișul depozitului central al S.A. "Faur" În baza estimărilor*

Scanned with OKEN Scanner

efectuate de întreprinderi specializate în evaluări valoarea pierderilor cauzate de ploi a constituit 57200 lei. Patrimoniul a fost asigurat la compania de asigurare. Despăgubirea de asigurare sub formă de mijloace băneşti constituie 61300 lei.

Întreprinderea poate utiliza compensaţia şi mijloacele proprii pentru reparaţia depozitului în mod diferit. Pot exista următoarele variante:

(lei)

Varianta	Suma compensaţiei utilizate	Suma investiţiilor suplimentare
I	0	0
II	60500	0
III	64400	3100
IV	56000	0

Clădirea depozitului în scopuri de impozitare se raportează la prima categorie de proprietate. Baza valorică a acestei clădiri va fi corectată cu suma determinată în tabelul de mai jos, având ca bază formula de calcul [2].

Determinarea sumei corectărilor bazei valorice a depozitului reparat

(lei)

Varianta	Suma compensaţiei	Baza pagubelor (Vp.)	Suma mijloacelor îndreptate pentru reparaţia activelor	Suma venitului recunoscut pentru impozitare (Sven. rec.) *	Suma investiţii lor suplimentare (S.inv.supl.)	Suma compensaţiei neinvestite (Cneinv.)	Baza corectărilor (Sc.)
A	1	2	3	4=1-3	5=3-1	6=1-3	7=2+4+5-6
I	61300	57200	0	4100	0	61300	X
II	61300	57200	60500	800	0	800	57200
III	61300	57200	64400	0	3100	0	60300
IV	61300	57200	56000	4100	0	5300	56000

**0 ≤ col. 4 ≤ col. 1 - col. 2.*

Scanned with OKEN Scanner

3.5 Contabilitatea impozitelor amânate aferente operațiilor cu active uzurabile

O etapă importantă la calcularea şi contabilizarea impozitului pe venit este determinarea corectă a diferențelor privind activele uzurabile (epuizabile). Activele uzurabile includ:

- active nemateriale;
- mijloace fixe;
- resurse naturale.

În contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare se folosesc diferite moduri de calculare a uzurii (amortizării, epuizării).

Politica întreprinderii în domeniul calculării uzurii (amortizării, epuizării) activelor uzurabile, care rezidă în luarea deciziilor privind alegerea metodelor de calculare a uzurii, este în corelație cu scopul formării unui rezultat financiar adecvat, asigurarea unui potențial tehnic asigurat şi unei capacități tehnice în stare de utilitate. Metodologia de calculare a uzurii în contabilitate corespunde intereselor economice şi situației financiare a întreprinderii.

Modul de calculare şi contabilizare a uzurii mijloacelor fixe este reglementat de § 39 – 48 ale **S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"** şi se deosebeşte de cerințele impuse de legislația fiscală.

În scopul determinării uzurii anuale în contabilitate şi în scopuri de impozitare sunt definiți şi calculați diferiți indicatori.

Tabelul 2.17

Modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe în contabilitate şi în scopuri de impozitare

Indicatorul	Conform contabilității financiare	Conform legislației fiscale
Actul normativ de reglementare	S.N.C 16, § 39 – 48, Comentarii cu privire la aplicarea S.N.C. 16	Codul fiscal, art. 26, 27 Regulamentul cu privire la modul de evidență şi calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării din 29.01.2001
Obiectul de calculare a uzurii	Uzura se calculează pentru fiecare obiect de inventar în parte sau pentru întreaga grupă de mijloace fixe (dacă au caracteristici comune)	Uzura se calculează pentru mijloacele fixe grupate în cinci categorii de proprietate: I categorie – pentru fiecare obiect în parte

Scanned with OKEN Scanner

		II – V categorii – pentru toată categoria
Metoda de calculare a uzurii	Conform S.N.C 16 uzura poate fi calculată prin metoda: • casării liniare; • proporţional volumului produselor (serviciilor); • soldului degresiv; • degresivă cu rată descrescătoare	Suma uzurii se determină prin înmulţirea bazei valorice a mijloacelor fixe la sfârşitul anului a fiecărei categorii de proprietate la norma de uzură corespunzătoare categoriei
Norma de uzură	Întreprinderea determină de sine stătător, reieşind din durata de funcţionare utilă	Se stabileşte pentru fiecare categorie de proprietate: I – 5% , II – 8% , V –30% III – 10%, IV – 20%
Durata de funcţiona-re utilă	Se determină de sine stătător de către întreprindere în funcţie de mai multe criterii	Se stabileşte prin Catalogul mijloacelor fixe şi activelor nemateriale şi serveşte la determinarea categoriei de proprietate la care se atribuie mijlocul fix
Începutul perioadei de calcula-re a uzurii	Începând cu prima zi a lunii următoare celei, în care a fost dat în exploatare mijlocul fix	Pentru un an întreg indiferent de momentul dării în exploatare a mijlocului fix cu condiţia că a fost dat în exploatare
Sfârşitul perioadei de calculare a uzurii	Finalizând cu ultima zi a lunii în care a fost scos din exploatare mijlocul fix	Până în anul, în care baza valorică la începutul anului de gestiune este mai mică de 1000 lei
Valoarea rămasă probabilă	Întreprinderea determină de sine stătător valoarea rămasă probabilă care reprezintă valoarea netă utilă a materialelor, resturilor, deşeurilor ce vor rămâne la sfârşitul duratei de funcţionare utilă. Se stabileşte pentru determinarea valorii uzurabile a mijloacelor fixe şi influenţează mărimea uzurii calculate	Nu se stabileşte. Suma valorii rămase efective a mijloacelor fixe casate în legătură cu uzura totală în contabilitatea financiară reprezintă în scopuri de impozitare o corectare a bazei valorice a mijloacelor fixe
Reeva-luarea mijloa-celor fixe, intrate după	Influenţează asupra uzurii. Conform S.N.C 16, §37, rezultatul reevaluării mijloacelor fixe se reflectă ca majorare sau micşorare a capitalului propriu la postul	Nu se constată şi nu influenţează asupra uzurii

Scanned with OKEN Scanner

1998	"Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"	
Reparaţia mijloacelor fixe	Cheltuielile privind reparaţiile se grupează în cheltuieli care: • se constată ca cheltuieli ale perioadei sau consumuri în funcţie de locul efectuării reparaţiei, dacă scopul şi efectul acestora a fost de a menţine mijlocul fix în stare de utilitate şi serviciu; • se capitalizează, dacă în urma efectuării reparaţiei s-au majorat şi îmbunătăţit caracteristicile tehnice, tehnologice, funcţionale, calitative, durata de funcţionare utilă ale mijloacelor fixe în comparaţie cu parametrii existenţi sau planificaţi	Cheltuielile de reparaţie suportate se permit spre deducere astfel: • dacă cheltuielile suportate, pe parcursul anului fiscal pentru reparaţia mijloacelor fixe, nu depăşesc 10% din baza valorică a categoriei respective de proprietate (determinată fără a lua în considerare schimbările de pe parcursul anului fiscal respectiv), cheltuielile în cauză vor fi permise spre deducere în anul respectiv, • dacă cheltuielile indicate mai sus la începutul anului depăşesc 10 % din baza valorică a mijloacelor fixe, mărimea acestui surplus se consideră drept cheltuieli pentru recondiţionare şi se ia în evidenţă pe contul mijloacelor fixe. Dacă la începutul perioadei de gestiune nu existau mijloace fixe, ele fiind procurate în decursul anului de gestiune, şi baza valorică era egală respectiv cu zero lei, cheltuielile de reparaţie suportate nu se permit spre deducere şi se capitalizează în mărime totală prin Registrul de calcul a uzurii la compartimentul "Suma corectărilor"

Metoda de calculare a uzurii utilizată în contabilitatea financiară este argumentată economic de către întreprindere, fiind în corespundere cu schema de obţinere a avantajului economic din utilizarea mijloacelor fixe, în funcţie de intensitatea programului de utilizare a mijloacelor fixe. În dependenţă de caracterul utilizării mijloacelor fixe, de totalitatea de resurse economico-tehnice întruchipate în mijloacele fixe, la calcularea uzurii întreprinderea alege una din metodele enumerate:

- metoda liniară, dacă venitul obţinut ca utilizare a mijlocului fix, în baza principiului corespunderii

Scanned with OKEN Scanner

veniturilor şi cheltuielilor perioadei, e constatat uniform pe durata de funcţionare utilă;

- metoda în raport cu volumul de lucru, produse fabricate, dacă dinamica venitului e în corespundere cu volumul produselor fabricate, serviciilor prestate prin intermediul mijloacelor fixe;
- metoda accelerată, în cazul în care avantajele economice, obţinute ca urmare a utilizării mijlocului fix, sunt mai mari la începutul duratei de funcţionare utilă faţă de sfârşitul ei, cum ar fi metoda soldului degresiv, metoda degresivă cu rată descrescătoare (cumulativă).

În contabilitate suma uzurii mijloacelor fixe se determină în borderoul de calculare a uzurii mijloacelor fixe pentru fiecare obiect în parte, începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a fost dat în exploatare mijlocul fix.

Calculul uzurii în scopuri de impozitare are loc o singură dată – la sfârşitul anului de gestiune, în conformitate cu cerinţele:

- Codului fiscal al R.M. nr. Nr.1163-XIII din 24.04.1997;
- Regulamentul cu privire la modul de evidenţă şi calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării din 29.01.2001.

În scopuri de impozitare ca obiect de calculare a uzurii servesc mijloacele fixe folosite în activitatea de întreprinzător şi supuse uzurii. Nu se calculează uzura loturilor de pământ, vitelor productive şi de muncă (cu excepţia cailor de muncă), plantaţiilor perene, care n-au intrat pe rod, mijloacelor fixe, care sunt conservate, construcţiilor capitale în curs de execuţie. Uzura nu se calculează în timpul reconstrucţiei sau reutilării tehnice a mijloacelor fixe la suspendarea completă a funcţionării întreprinderii, precum şi pentru mijloacele fixe lichidate.

Pentru autoturismul, valoarea căruia nu depăşeşte 100000 lei, uzura este determinată de la valoarea de intrare efectivă a acestuia, iar dacă valoarea unitară a autoturismului depăşeşte 100 000 lei, uzura se calculează de la 100 000 lei. Uzura autoturismelor utilizate în calitate de mijloace fixe cu destinaţie productivă, al căror cost constituie parte componentă a costului vânzărilor se calculează pe principii generale, indiferent de valoare.

Conform Regulamentului cu privire la modul de evidenţă şi calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării, mijloacele

Scanned with OKEN Scanner

fixe supuse uzurii se grupează în cinci categorii de proprietate, fiecăreia din ele fiind atribuită o normă a uzurii: I – 5%, II – 8%, III – 10%, IV – 20%, V – 30%.

Fiecare categorie de proprietate reprezintă o totalitate de mijloace fixe asemănătoare după durata de funcţionare utilă grupate conform Catalogului mijloacelor fixe şi activelor nemateriale nr. 338 din 21.03.2003.

Pentru atribuirea obiectului (activului) la una din categoriile de proprietate menţionate este necesar de a determina un coeficient **Ca** care reprezintă valoarea criteriului de atribuire a mijlocului fix la categoriile de proprietate.

$$\mathbf{Ca = 200\ (ani) : Du,}$$

unde:

Du este durata de funcţionare utilă a mijloacelor fixe conform Catalogului mijloacelor fixe şi activelor nemateriale exprimată în ani.

Durata de funcţionare utilă a mijloacelor fixe de toate categoriile poate fi sporită sau redusă până la 25% faţă de durata stabilită în Catalog. Această decizie se ia de către conducerea întreprinderii în funcţie de intensitatea şi condiţiile de exploatare a activului, de reparaţiile ulterioare pentru îmbunătăţirea stării acestuia, de modificările tehnologice care influenţează asupra duratei de funcţionare utilă a obiectelor, de uzura morală a activului respectiv etc.

În baza acestui coeficient se stabileşte categoria de proprietate la care se atribuie mijloacele fixe:

- daca Ca este mai mare decât $N_{(i-1)}$, dar nu mai mare decât N_i[1], mijloacele fixe se atribuie la categoria i, ceea ce reprezintă numărul categoriei de proprietate;
- daca Ca este mai mare decât N_5, atunci mijloacele fixe se atribuie la categoria V.

Spre exemplu, întreprinderea a procurat un automobil şi o maşină de casă cu memorie fiscală. Conform catalogului menţionat, durata de funcţionare utilă a acestor mijloace fixe este:

- pentru automobil – 40 ani (poziţia 11000402000),

---

[1] *N_i – norma de uzură în % pentru categoria de proprietate "i" stabilită în Codul fiscal. N_0=0.*

Scanned with OKEN Scanner

- pentru maşina de casă cu memorie fiscală – 8 ani (poziţia 14870130000).

Valoarea coeficientului de atribuire la categoriile de proprietate Ca a constituit 5 pentru automobil (200 : 40) şi 25 pentru maşina de casă cu memorie fiscală (200 : 8). Deoarece pentru automobil Ca este egal cu 5, el se atribuie la categoria de proprietate I cu norma de uzură de 5%. Pentru maşina de casă cu memorie fiscală Ca este egal cu 25 şi este mai mare decât N_4 = 20%, dar nu mai mare decât N_5 = 30% şi de aceea maşina de casă cu memorie fiscală se atribuie la categoria de proprietate V cu norma de uzură de 30%.

Pentru mijloacele fixe raportate la categoria de proprietate I calcularea uzurii se face pentru fiecare obiect în parte, iar pentru mijloacele fixe raportate la categoriile de proprietate II – V calcularea uzurii se efectuează prin aplicarea normei de uzură la întreaga bază valorică a categoriei respective.

Suma uzurii în scopuri fiscale se determină prin înmulţirea bazei valorice a mijloacelor fixe la sfârşitul anului de gestiune la norma de uzură respectivă:

$$\mathbf{Uf = Bf \times Nu : 100,}$$

unde

Uf – uzura calculată în scopuri fiscale,

Bf – baza valorică a mijloacelor fixe la sfârşitul anului de gestiune;

Nu – norma de uzură a categoriei de proprietate, %.

În desfăşurarea acestei formule trebuie calculată corect baza valorică a mijloacelor fixe la sfârşitul anului de gestiune după următoarea relaţie:

$$\mathbf{Bf = Bî + Sintr. \pm Sc. - Sieşir.,}$$

unde

Bî - baza valorică a mijloacelor fixe la începutul anului de gestiune a categoriei de proprietate respective, se determină prin diferenţa dintre baza valorică a mijloacelor fixe la sfârşitul anului de gestiune precedent şi suma uzurii anului precedent: $Bî_i = Bf_{i-1} - Uf_{i-1}$;

Sintr. – suma intrărilor de mijloace fixe;

Sc. – suma corectărilor;

Sieşir. – suma mijloacelor fixe ieşite.

În scopuri de impozitare uzura se determină într-un document de formă tipizată stabilită prin Regulamentul menţionat numit

Scanned with OKEN Scanner

Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării. Pentru facilitarea completării Registrului pot fi deschise borderouri suplimentare, care permit acumularea detaliată a informaţiei privind mişcările mijloacelor fixe:

1) borderoul privind intrările mijloacelor fixe – pentru reflectarea datei de intrare, valorii mijloacelor fixe intrate pe grupe etc.;
2) borderoul privind corectările;
3) borderoul privind ieşirile mijloacelor fixe – pentru reflectarea momentului de ieşire, direcţiei ieşirii, valorii mijloacelor fixe ieşite pe grupe etc.

Suma diferenţei aferente uzurii calculate în contabilitate şi în scopuri de impozitare este o diferenţă complexă, deoarece prin uzură se determină ca deduceri şi celelalte influenţe (intrări, ieşiri, corectări) asupra mijloacelor fixe.

Suma diferenţelor temporare cu privire la uzura mijloacelor fixe este formată din diferenţele privind:

- suma uzurii mijloacelor fixe;
- cheltuielile privind reparaţia lor;
- venitul de la vânzarea mijloacelor fixe;
- pierderile din vânzarea mijloacelor fixe;
- pierderile din ieşirea mijloacelor fixe, neindicate mai sus.

Dacă suma diferenţei totale e negativă, adică suma uzurii în scopuri fiscale e mai mare decât în contabilitatea financiară se va obţine o diferenţă temporară impozabilă de la care se determină datoria amânată privind impozitul pe venit, dacă diferenţa este pozitivă, se înregistrează o diferenţă temporară deductibilă, reflectându - se activul amânat privind impozitul pe venit.

Reflectarea în contabilitate a impozitului pe venit calculat de la suma diferenţei are loc luând în consideraţie soldul impozitului pe venit amânat, reflectat în perioada precedentă.

Calcularea diferenţelor privind uzura mijloacelor fixe la intrarea lor şi contabilitatea impozitelor amînate aferente acestora

Suma intrărilor mijloacelor fixe include:

- valoarea de intrare a mijloacelor fixe procurate sau create de întreprindere;

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea cea mai mică dintre preţul de piaţă şi baza valorică a mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit;
- baza valorică a mijloacelor fixe primite pentru înlocuirea celor ieşite forţat, determinată la data pierderii forţate majorată cu suma venitului neutilizat pentru înlocuirea proprietăţii, constatat ca impozabil, cu suma investiţiilor suplimentare utilizate pentru proprietatea înlocuită şi redusă cu despăgubirea neutilizată;
- baza valorică a mijloacelor fixe din conservare la data ieşirii din conservare.

Intrările de autoturisme cu valoare mai mare de 100000 lei se evaluează astfel:

- dacă la data 1.01.1998 în bilanţul contabil erau reflectate asemenea autoturisme, intrarea lor se reflectă ca „alte intrări", reieşind din valoarea fiecărui automobil de 100 000 lei;
- dacă autoturismele cu valoarea mai mare de 100 000 lei au intrat în perioada de gestiune după 1.01.1998, intrarea lor se reflectă ca "procurări", reieşind din valoarea automobilului de 100 000 lei, iar dacă acesta se utilizează în procesul de producere – la valoarea efectivă.

Exemplu. *La 10 octombrie 2000 întreprinderea "Bilanţ" a procurat utilaj în valoare de 101 880 lei, inclusiv TVA.*

În politica de contabilitate a fost stabilită durata de funcţionare utilă de 5 ani, iar metoda de calculare a uzurii depinde de volumul produselor fabricate, valoarea probabilă rămasă egală cu zero.

Capacitatea de fabricare a utilajului constituie 600 000 unităţi. Volumul efectiv fabricat de întreprindere în fiecare an şi uzura calculată sunt prezentate în tabelul ce urmează:

(lei)

Anul de gestiune	*Valoarea de intrare*	*Cantitatea de articole produse*	*Suma uzurii anuale*	*Suma uzurii acumulate*	*Valoarea de bilanţ la sfârşitul anului*
2000	*84 900*	*100 000*	*14 150*	*14 150*	*70 750*
2001	*84 900*	*110 000*	*15 565*	*29 715*	*55 185*
2002	*84 900*	*130 000*	*18 395*	*48 110*	*36 790*
2003	*84 900*	*140 000*	*19 810*	*67 920*	*16 980*
2004	*84 900*	*120 000*	*16 980*	*84 900*	*0*
Total	*x*	*600 000*	*84 900*	*x*	*x*

Scanned with OKEN Scanner

Conform Catalogului mijloacelor fixe şi activelor nemateriale acest utilaj se atribuie categoriei IV de proprietate cu norma de uzură anuală de 20%. Valoarea utilajului, fără TVA, procurat în cursul anului de gestiune este trecută, în scopul impozitării, la majorarea bazei valorice a acelei categorii de proprietate, la care se referă.

Extras din Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării pentru toată durata de funcţionare utilă a mijloacelor fixe:

(lei)

Perioada de gestiune	*Categoria de proprie-tate*	*Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune (Bî)*	*Suma intrărilor (Sintr.)*	*Suma ieşirilor (Sieşir.)*	*Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune*	*Uzura calculată*	*Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune următoare*
2000	IV		84900/1		84900/1	16 980	67 920/1
2001	IV	67 920/1			67 920/1	13 584	54 336/1
2002	IV	54 336/1			54 336/1	10867,2	43468,8/1
2003	IV	43468,8/1			43468,8/1	8693,76	34775,04/1
2004	IV	34775,04/1			34775,04/1	6955,0	27820,04/1
2005	IV	27820,04/1			27820,04/1	5564,0	22256/1
2006	IV	22256/1			22256/1	4451,2	17804,8/1
2007	IV	17804,8/1			17804,8/1	3560,96	14243,84/1
2008	IV	14243,84/1			14243,84/1	2848,77	11395,07/1
2009	IV	11395,07/1			11395,07/1	2279,02	9116,05/1
2010	IV	9116,05/1			9116,05/1	1823,21	7292,84/1
2011	IV	7292,84/1			7292,84/1	1458,57	5834,27/1
2012	IV	5834,27/1			5834,27/1	1166,85	4667,42/1
2013	IV	4667,42/1			4667,42/1	933,48	3733,94/1
2014	IV	3733,94/1			3733,94/1	746,79	2987,15/1
2015	IV	2987,15/1			2987,15/1	597,43	2389,72/1
2016	IV	2389,72/1			2389,72/1	477,94	1911,78/1
2017	IV	1911,78/1			1911,78/1	382,36	1529,42/1
2018	IV	1529,42/1			1529,42/1	305,88	1223,54/1
2019	IV	1223,54/1			1223,54/1	244,71	978,83/1
2020	IV	978,83/1			978,83/1	978,83	0

Scanned with OKEN Scanner

Conform calculelor efectuate se poate constata că în contabilitatea financiară uzura a fost calculată timp de 5 ani, iar în scopuri de impozitare – 21 ani, până în 2020, în care baza valorică a categoriei de proprietate este mai mică de 1000 lei.

Determinarea sumelor şi tipurilor diferenţelor privind uzura mijloacelor fixe este prezentată în următorul tabel:

(lei)

Anul	**Suma uzurii reflectată în contabilitatea financiară**	**Suma uzurii calculată în scopul impozitării**	**Suma diferenţei**	**Tipul diferenţei***
1	*2*	*3*	*4 = 2-3*	*5*
2000	*14 150*	*16 980*	*-2 830,00*	*Calculare DTI*
2001	*15 565*	*13 584*	*1 981,00*	*Reversarea DTI*
2002	*18 395*	*10867,2*	*7 527,80*	*Reversarea DTI Calculare DTD*
2003	*19 810*	*8693,76*	*11 116,24*	*Calculare DTD*
2004	*16 980*	*6955,0*	*10 025,00*	*Calculare DTD*
2005	*0*	*5564,0*	*-5 564,00*	*Reversarea DTD*
2006	*0*	*4451,2*	*-4 451,20*	*Reversarea DTD*
2007	*0*	*3560,96*	*-3 560,96*	*Reversarea DTD*
2008	*0*	*2848,77*	*-2 848,77*	*Reversarea DTD*
2009	*0*	*2279,02*	*-2 279,02*	*Reversarea DTD*
2010	*0*	*1823,21*	*-1 823,21*	*Reversarea DTD*
2011	*0*	*1458,57*	*-1 458,57*	*Reversarea DTD*
2012	*0*	*1166,85*	*-1 166,85*	*Reversarea DTD*
2013	*0*	*933,48*	*-933,48*	*Reversarea DTD*
2014	*0*	*746,79*	*-746,79*	*Reversarea DTD*
2015	*0*	*597,43*	*-597,43*	*Reversarea DTD*
2016	*0*	*477,94*	*-477,94*	*Reversarea DTD*
2017	*0*	*382,36*	*-382,36*	*Reversarea DTD*
2018	*0*	*305,88*	*-305,88*	*Reversarea DTD*
2019	*0*	*244,71*	*-244,71*	*Reversarea DTD*
2020	*0*	*978,83*	*-978,83*	*Reversarea DTD*
Total	*84 900*	*84 900*	*0*	*x*

** DTI – diferenţă temporară impozabilă*
DTD – diferenţă temporară deductibilă

Calcularea şi anularea impozitelor amânate conform cotei impozitului pe venit de 20 %, sunt prezentate în tabelul 2.18.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.18

Extras din registrul înregistrărilor cronologice pe perioada anilor 2000 – 2020:

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul																				
		Debit	Credit	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL
1	Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	731	425	566																					566
2	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	425	731		396,2	169,8																			566
3	Calcularea activului amânat privind impozitul pe venit	135	731			1335,8	2223,2	2005																	5564
4	Anularea activului amânat privind impozitul pe venit	731	135						1112,8	890,24	712,2	569,75	455,8	364,6	291,7	233,4	186,7	149,36	119,49	95,59	76,47	61,18	48,94	195,8	5564

Scanned with OKEN Scanner

Calcularea diferenţelor privind uzura mijloacelor fixe, ţinând cont de corectările bazei valorice a acestora

La determinarea uzurii în scopuri de impozitare trebuie luată în consideraţie suma corectărilor (Sc.) care poate majora sau micşora baza valorică a categoriei de proprietate la sfîrşitul anului de gestiune.

Suma corectărilor constă din:

a) suma cheltuielilor privind reparaţiile mijloacelor fixe supuse reparaţiei care depăşesc 10% din baza valorică a mijloacelor fixe la începutul anului de gestiune;
b) suma TVA, trecută în cont calculată de la valoarea de bilanţ a mijloacelor fixe vândute, în valoarea cărora a fost inclusă suma TVA la procurare, arătată separat în documentele de intrare;
c) suma valorii probabile rămase reflectată în contabilitate la casarea mijloacelor fixe cu ocazia uzurii totale.

Sumele acestor corectări influenţează în mod diferit baza valorică a catgoriei de proprietate, de aceea mărimea lor totală poate fi calculată astfel:

$$S_c = S_d - S_{tva} - S_{vr},$$

unde:

S_d – suma depăşirii cheltuielilor suportate pe parcursul anului fiscal pentru reparaţia mijloacelor fixe;

S_{tva} – suma taxei pe valoarea adăugată, ce urmează a fi trecută în cont în conformitate cu Codul fiscal, calculată din valoarea de bilanţ a mijloacelor fixe vândute, la care suma TVA a fost inclusă în valoarea de intrare a mijlocului fix;

S_{vr} – suma valorii probabile rămase a mijloacelor fixe în cazul lichidării lor în contabilitatea financiară, în legătura cu uzura totală.

În scopuri de impozitare:

- se permit spre deducere cheltuielile de reparaţie a mijloacelor fixe proprii în mărime de 10 % din baza valorică a categoriei de proprietate respective la începutul anului de gestiune, precum şi 10% la plăţile de arendă efectuate cazul reparaţiei mijloacelor fixe arendate;
- suma cheltuielilor de reparaţie, care depăşeşte 10% din baza valorică a categoriei de proprietate, se reflectă ca majorare a bazei valorice a acestei categorii de proprietate.

Nu se limitează cheltuielile pentru reparaţia drumurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă la începutul perioadei de gestiune nu există mijloace fixe, acestea fiind cumpărate şi reparate în cursul anului de gestiune, cheltuielile de reparaţie nu se recunosc la deducere. Ele vor majora venitul impozabil, fiind incluse în baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune.

Întrucât depăşirea cheltuielilor pentru reparaţia mijloacelor fixe se raportează la majorarea bazei valorice a categoriei respective de proprietate, la determinarea venitului impozabil, aceasta se deduce prin uzura, calculată în scopul impozitării. Prin urmare, la determinarea datoriei sau activului amânat privind impozitul pe venit, diferenţele privind uzura, reparaţia mijloacelor fixe sunt tratate ca o diferenţă temporară unică aferentă uzurii mijloacelor fixe.

La determinarea uzurii în scopuri de impozitare se ia în consideraţie şi **valoarea probabilă rămasă** care este determinată de întreprindere şi reprezintă valoarea utilă a materialelor, pe care ea prevede să le obţină la expirarea duratei de utilizare a mijloacelor fixe.

În conformitate cu Regulamentul cu privire la modul de evidenţă şi calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării din 29.01.2001 la ieşirea mijloacelor fixe în legătură cu uzura totală (lichidare), baza valorică a categoriei de proprietate respective se micşorează cu suma valorii rămase a mijloacelor fixe casate.

Valoarea probabilă rămasă se înregistrează în contabilitate în procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe şi în fişa de inventar a mijlocului fix ieşit şi se reflectă prin formula contabilă:

Debit 211 "Materiale"
Credit 123 "Mijloace fixe"

Suma TVA, trecută în cont, calculată de la valoarea de bilanţ a mijloacelor fixe vândute, în valoarea cărora a fost inclusă suma TVA la procurare, trebuie să fie arătată separat în documentele de intrare.

Exemplu. *La 10 martie 1999 întreprinderea "Faur" a procurat 5 computere la valoarea de intrare de 4320 lei fiecare, inclusiv TVA. Conform politicii de contabilitate a fost stabilită valoarea rămasă probabilă a unui computer în mărime de 2% din valoarea lui de intrare. Durata de funcţionare utilă constituie 5 ani, iar metoda de calculare a uzurii este liniară.*

În scopri de impozitare computerele se atribuie la categoria a V de proprietate, cu norma de uzură de 30 %.

Scanned with OKEN Scanner

Calcularea uzurii mijloacelor fixe în contabilitatea financiară se efectuează pentru toată grupa, deoarece aceste obiecte sunt identice ca valoare şi ca perioadă de punere în funcţiune:

(lei)

Anul de gestiune	Valoarea de intrare	Suma uzurii anuale	Suma uzurii acumulate	Valoarea de bilanţ la finele anului
1999	18 000	2646	2 646	15354
2000	18 000	3528	6174	11826
2001	18 000	3528	9702	8298
2002	18 000	3528	13230	4770
2003	18 000	3528	16758	1242
2004	18 000	882	17640	360
Total	x	x		

În anul 2002 întreprinderea a efectuat reparaţia a două computere suportând cheltuieli în sumă de 950 lei, care au fost constatate în contabilitatea financiară ca cheltuieli ale perioadei în debitul contului 713 „Cheltuieli generale şi administrative".

În 2004 întreprinderea a casat toate computerele, înregistrând materiale utile la valoarea efectivă de 360 lei, care au fost reflectate în procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe şi în fişa de inventar a acestor computere. Suma dată se reflectă drept corectare în scopuri de impozitare şi se scade din baza valorică a categoriei de proprietate.

Pentru a calcula uzura mijloacelor fixe în scopul impozitării se completează Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării:

Perioada de gestiune	Categoria de proprietate	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune (Bî), lei	Suma intrărilor (Sintr.), lei	Suma corectărilor (Sc.), lei	Suma ieşirilor (Sieşir.), lei	Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune, lei	Uzura calculată, lei	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune următoare, lei
1999	V	0	18000/5			18000/5	5400	12600/5
2000	V	12600/5				12600/5	3780	8820/5
2001	V	8820/5				8820/5	2646	6174/5
2002	V	6174/5		333		6507/5	1952	4555/5
2003	V	4555/5				4555/5	1367	3188/5
2004	V	3188/5		(360)/5		2828/0	0	0/0

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a calcula uzura e necesar să se determine mărimea corectărilor. Astfel, suma cheltuielilor privind reparaţia computerelor, permisă spre deducere în scopuri de impozitare în 2002, este egală cu 617 lei (6174 x 0,1). Suma depăşirii cheltuielilor de reparaţie este egală cu 333 lei (950 - 617) şi se reflectă drept corectare prin majorarea bazei valorice a categoriei V de proprietate în acest an.

Uzura în scopuri de impozitare se calculează până în 2004, deoarece în urma casării computerelor numărul de obiecte a categoriei de proprietate este egal cu zero.

Baza valorică la sfârşitul anului 2004 reprezintă pierderi din ieşirea mijloacelor fixe în scopuri de impozitare. În acest an uzura nu se calculează deoarece nu există obiecte la această categorie de proprietate.

Diferenţele privind uzura mijloacelor fixe sunt calculate în tabelul de mai jos:

(lei)

Anul	*Suma uzurii reflectată în contabilitatea financiară*	*Suma uzurii calculată în scopul impozitării*	*Suma cheltuielilor de reparaţie peste limită*	*Pierderi din ieşirea mijloacelor fixe*	*Diferenţa*	*Tipul diferenţei**
1999	2646	5400			(2754)	Calcularea DTI
2000	3528	3780			(252)	Calcularea DTI
2001	3528	2646			882	Reversarea DTI
2002	3528	1952	333		1909	Reversarea DTI
2003	3528	1367			2161	Reversarea DTI Calcularea DTD
2004	882	0		(2828)	(1946)	Anularea DTD

** DTI – diferenţă temporară impozabilă*
DTD – diferenţă temporară deductibilă

Determinarea sumelor şi tipurilor diferenţelor, calcularea şi anularea impozitelor amânate, calculate conform cotei impozitului pe venit de 20 % sunt prezentate în extrasul din registrul înregistrărilor cronologice pe perioada anilor 1999 – 2004:

Scanned with OKEN Scanner

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul						TOTAL
		Debit	Credit	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
1	Calcularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	731	425	550,8	50,4					601,2
2	Anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit	425	731			176,4	381,8	432,2	176,4	601,2
3	Calcularea activului amânat privind impozitul pe venit	135	731					389,2		389,2
4	Anularea activului amânat privind impozitul pe venit	731	135						389,2	389,2

Începând cu 1 iulie 1998, dată intrării în vigoare a Titlului III a Codului fiscal, TVA aferentă procurării activelor materiale şi nemateriale pe termen lung se trece în cont. Mijloacele fixe procurate până la 1.07.1998 sau procurate de contribuabil pînă a deveni plătitor a TVA au fost trecute la intrări şi reflectate în contabilitate în acea perioadă la valoarea de intrare împreună cu suma TVA.

Suma TVA, trecută în cont, calculată de la valoarea de bilanţ a mijloacelor fixe vândute, în valoarea cărora a fost inclusă suma TVA la procurare, trebuie să fie arătată separat în documentele de intrare.

Conform Codului fiscal întreprinderea are dreptul la trecerea în cont a sumei TVA în cazul vânzării mijloacelor fixe după data de 1 iulie 1998, cu condiţia că suma TVA a fost reflectată într-un rând separat în documentele de procurare (facturi de expediţie, fiscale etc.), decontare şi de plată la cumpărarea lor.

În acest caz suma TVA reprezintă 16,67% din valoarea de bilanţ la momentul vânzării. Ca urmare, valoarea de bilanţ fără TVA

Scanned with OKEN Scanner

se trece la cheltuielile activităţii investiţionale, iar suma TVA se trece în cont reflectându-se în debitul contului 534.

Exemplu. *Întreprinderea „Fuel" la 10 februarie şi 15 mai 2002 a vândut 12 unităţi de utilaj de care dispunea şi un autoturism la valori de piaţă egale respectiv cu 76 920 lei şi 24 000 lei. În contabilitatea financiară a întreprinderii aceste mijloace fixe au fost înregistrate la intrări până la 1 iulie 1998, de aceea includ suma TVA. Valoarea iniţială, uzura acumulată şi baza valorică a categoriei de proprietate sunt prezentate în tabel:*

Denumirea mijloacelor fixe	*Categoria de proprietate*	*Numărul de obiecte*	*Uzura valorică a categoriei de proprietate la începutul anului 2002, lei*	*Valoarea iniţială, lei*	*Uzura acumulată la data vânzării, lei*	*Valoarea de vânzare, inclusiv TVA, lei*
Utilaj	*IV*	*12*	*63000*	*86100*	*36800*	*76920*
Autoturism	*V*	*3*	*41000*	*39360*	*12200*	*24000*
Total	*X*	*x*	*104 000*	*47970*	*15880*	*85500*

La data vânzării mijloacelor fixe TVA din valoarea de bilanţ şi valoarea de bilanţ sunt determinate în următorul tabel:

(lei)

Denumirea mijloacelor fixe	*Valoarea iniţială*	*Uzura acumulată la data vânzării*	*Valoarea de bilanţ*	*Suma TVA din valoarea de bilanţ la data vânzării*	*Valoarea de bilanţ fără suma TVA*
Utilaj	*86100*	*36800*	*49300*	*8216,67*	*41083,33*
Autoturism	*39360*	*12200*	*27160*	*4526,67*	*22633,33*
Total	*125460*	*49000*	*76460*	*12743,34*	*63716,66*

Vânzarea mijloacelor fixe a fost reflectată în contabilitatea financiară în modul următor:

Nr. crt.	*Conţinutul operaţiei economice*	*Corespondenţa conturilor*		*Suma, lei*
		Debit	*Credit*	
1.	*Casarea sumei uzurii acumulate a utilajului*	*124*	*123*	*3 6800*
2.	*Casarea sumei uzurii acumulate a autoturismului*	*124*	*123*	*12 200*

Scanned with OKEN Scanner

3.	Casarea valorii de bilanţ a utilajului vândut, fără TVA	721	123	4 1083,33
4	Reflectarea sumei TVA recute în cont	534	123	8216,67
5.	Casarea valorii de bilanţ a autoturismului vândui fără TVA	721	123	22 633,33
6.	Reflectarea sumei TVA din valoarea de bilanţ a autoturismului trecută în cont	534	123	4 526,67
7.	Reflectarea valorii de vânzare a autoturismului, fără TVA	229	621	64100
8.	Reflectarea TVA aferente utilajului vândut	229	534	12820
9.	Reflectarea valorii de vânzare a autoturismului, fără TVA	229	621	20000
10.	Reflectarea TVA aferente a autoturismului vândut	229	534	4000

Suma uzurii mijloacelor fixe şi rezultatul din vânzarea lor în scopul impozitării se determină completând Registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopul impozitării. TVA calculată din valoarea de bilanţ a mijloacelor fixe se trece în cont şi reprezintă o corectare care se reflectă cu semnul minus în registru, micşorând baza valorică a categoriei de proprietate.

La sfârşitul anului la categoria IV de proprietate s-a obţinut o mărime negativă a bazei valorice, de aceea acest rezultat se trece la venituri în scopuri de impozitare, iar baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul perioadei de gestiune următoare se egalează cu zero.

Extras din Registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopul impozitării pentru anul 2002:

(lei)

Categoria de proprietate şi norma uzurii	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune (Bi)	Suma corectărilor (Sc.)	Suma ieşirilor (Sieşir.)	Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune	Uzura calculată	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune următoare
IV	63 000/12	(8217)	64100/11	(9317)/1	0	0
V	41 000/3	(4 527)	20 000/1	16 473/2	4 942	11 531/2
Total	104 000	(12744)	84 100	7156	4 942	11 531

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea şi impozitarea diferenţelor la ieşirea mijloacelor fixe din gestiunea întreprinderii

Suma ieşirilor (Sieşir.) la calcularea uzurii este egală cu:

- încasările sub formă de mijloace băneşti sau alt fel de compensare primită sau de primit din vânzarea mijloacelor fixe;
- baza valorică corectată determinată la momentul donării, pierderii forţate, conservării sau casării mijlocului fix.

În procesul desfăşurării activităţii economice a întreprinderii, mijloacele fixe pot fi scoase din gestiunea întreprinderii ca urmare a vânzării, transferului cu titlu gratuit, schimbului contra alte active, lichidării, ieşirii forţate, conservării, delapidărilor în rezultatul calamităţilor naturale, scoaterii din funcţiune din cauza uzurii totale etc.

Veniturile şi pierderile din operaţiile de ieşire a mijloacelor fixe se determină în contabilitatea financiară conform S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor pe termen lung". Modul de contabilizare a scoaterii din funcţiune a mijloacelor fixe depinde de motivul ieşirii lor şi este expus în manualul „Contabilitate financiară".

În scopuri de impozitare operaţiile de ieşire a mijloacelor fixe influenţează mărimea uzurii calculate în perioada de gestiune deoarece suma ieşirii lor se reflectă ca micşorare a bazei valorice a categoriilor de proprietate respective.

În urma reducerii bazei valorice a categoriei de proprietate poate fi obţinut un rezultat nul, negativ sau pozitiv.

Dacă în urma ieşirii se obţine o mărime **negativă** a bazei valorice a categoriei de proprietate, rezultatul se trece la venituri, iar baza valorică a categoriei de proprietate respective la începutul perioadei de gestiune următoare se egalează cu zero.

Dacă în urma ieşirii se obţine o mărime **pozitivă** a bazei valorice a categoriei de proprietate, se procedează în felul următor:

- în cazul că la categoria de proprietate respectivă nu se înregistrează nici un obiect, rezultatul se trece la micşorarea venitului, iar valoarea categoriei respective la începutul perioadei de gestiune următoare se egalează cu zero;
- în cazul că la categoria respectivă se înregistrează cel puţin un obiect, în scopuri de impozitare nu se constată nici venit, nici pierderi şi uzura categoriei date de proprietate se calculează reieşind din principiile generale.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.R.L. „Contabil" dispune de următoarele date privind soldul de mijloace fixe la 1 ianuarie 2004:*

Denumirea mijloacelor fixe	Cantitatea, unităţi	Valoarea de intrare, lei	Uzura calculată pentru anul 2004, lei	Valoarea de bilanţ la data vînzări, lei	Ca	Baza valorică la începutul anului, lei	Categoria de proprietate în scopuri de impozitare
Computere	3	25 600	5 000	13 000	26	7 800	V
Cazane de metal	14	140 000	9 600	82 600	18	72 400	IV
Total		165 600	14 600	95 600	X		X

În cursul anului de gestiune întreprinderea a vândut:

-12 cazane de metal la valoarea de piaţă în sumă de 95 280 lei, inclusiv TVA. Uzura acumulată a unui cazan la data vânzării constituia 4100 lei;

-un computer la un preţ de 6 110 lei inclusiv TVA. Uzura acumulată la data vânzării constituia 4200 lei.

Vânzarea mijloacelor fixe a fost reflectată în contabilitatea financiară în modul următor:

Nr. crt.	Conţinutul operaţiei economice	Corespondenţa conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1	Casarea sumei uzurii acumulate a computerului	124	123	4 200
2	Casarea sumei uzurii acumulate a cazanelor	124	123	49 200
3	Casarea valorii de bilanţ a computerului vândut	721	123	4333,33
5	Casarea valorii de bilanţ a cazanelor vândute	721	123	70 800
7	Reflectarea valorii de vânzare a computerului, fără TVA	229	621	5091,67
8	Reflectarea TVA aferente computerului vândut	229	534	1018,33
9	Reflectarea valorii de vânzare a cazanelor, fără TVA	229	621	79 400
10	Reflectarea TVA aferente cazanelor vândute	229	534	15 880

Scanned with OKEN Scanner

Suma uzurii mijloacelor fixe şi rezultatul din vânzarea lor în scopul impozitării se determină completând Registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopul impozitării pentru anul 2004:

(lei)

Categoria de proprietate şi norma uzurii	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune (Bi)	Suma intrărilor (Sintr.)	Suma corectărilor (Sc.)	Suma ieşirilor (Sieşir.)	Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune	Uzura calculată	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune următoare
IV	72400/14			79 400/12	-7000/2	0,0	0,0
V	7800/3			5091,67/1	2708,33/2	812,5	1895,84/2
Total	80 200			84491,67	2708,33	812,5	1895,84

La sfârşitul anului la categoria IV de proprietate s-a obţinut o mărime negativă a bazei valorice. Ca urmare, acest rezultat se trece la venituri, iar baza valorică a categoriei de proprietate respective la începutul perioadei de gestiune următoare se egalează cu zero.

Operaţia de vânzare a mijloacelor fixe influenţează mărimea bazei valorice a categoriei respective de proprietate, din care cauză suma uzurii determinată în scopul impozitării este mai mică. Diferenţa privind uzura şi diferenţa în urma ieşirii mijloacelor fixe se tratează ca o diferenţă temporară unică aferentă uzurii mijloacelor fixe.

(lei)

Indicator	Suma constatată		Diferenţe
	în contabilitatea financiară	în scopuri de impozitare	
1	2	3	4
Venitul din vânzarea mijloacelor fixe (col.3– col.2)	9358,34	7000	(2358,34)
Suma uzurii mijloacelor fixe (col.2 - col.3)	14 600	812,5	13787, 5
Suma totală a diferenţei	x	x	11429,16

În scopuri de impozitare venitul din vânzarea mijloacelor fixe reprezintă profitul obţinut în urma acestor operaţii este egal cu

Scanned with OKEN Scanner

mărimea negativă calculat în Registrul menţionat – 7 000 lei, iar în contabilitatea financiară mărimea profitului este egală cu suma obţinută de la vînzarea computerului – 758,34 lei (5091,67 – 4333, 33), şi de la vînzarea cazanelor – 8600 lei (79400 – 70 800).

Diferenţa totală, calculată în acest an de gestiune, este pozitivă şi reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, care generează apariţia activului amânat privind impozitul pe venit. În urma produsului dintre mărimea diferenţei temporare deductibile şi cota impozitului pe venit se calculează şi se reflectă în contabilitate activul amânat privind impozitul pe venit:

Debit 135 "Activ amânat privind impozitul pe venit" – 2285,83 lei.

Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 2285,83 lei.

Determinarea diferenţelor şi impozitelor amânate privind operaţiile cu activele nemateriale

În contabilitatea financiară amortizarea activelor nemateriale se calculează în baza cerinţelor S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" conform uneia din cele trei metode:

- metoda casării liniare;
- metoda proporţionale uzurii volumului produselor (serviciilor);
- metoda soldului degresiv.

În scopuri de impozitare se permite deducerea amortizării fiecărei unităţi de proprietate nematerială amortizabilă (brevete de invenţie, drepturi de autor, desene şi modele industriale, contracte, drepturi speciale etc.) cu termen de exploatare limitat, calculând perioada ei de exploatare prin aplicarea metodei liniare.

Pentru determinarea amortizării în scopuri de impozitare e necesar de stabilit:

- componenţa activelor nemateriale care prezintă obiect de calculare a amortizării;
- durata de funcţionare utilă a acestor active nemateriale.

Componenţa şi durata de funcţionare utilă a activelor nemateriale sunt stabilite de Catalogul mijloacelor fixe si activelor

Scanned with OKEN Scanner

nemateriale nr. 338 din 21.03.2003. Conform acestuia, în componenţa activelor nemateriale se includ activele care nu îmbracă forma materială, sunt controlate de întreprindere şi utilizate mai mult de un an în activitatea de producere, comercială şi în alte activităţi, precum şi în scopuri administrative sau sunt destinate predării în folosinţă (chirie) persoanelor juridice şi fizice.

Active nemateriale nu se consideră:

- licenţele obţinute pe o perioadă de până la un an şi programele informatice, elaborate de întreprindere, copiate pentru vânzare şi contabilizate ca produse în conformitate cu cerinţele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri şi materiale";
- fondul comercial, brevetele, emblemele comerciale şi alte active, incluse în componenţa proprietăţii investiţionale în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investiţiilor".

Durata de funcţionare utilă se stabileşte prin acelaşi Catalog: pentru brevete, de exemplu – 8 ani, know-how – 10 ani, copyright – 12 ani, desene şi mostre industriale – 6 ani, embleme comerciale şi mărci de deservire – 40 ani, licenţe – până la 20 ani, cheltuieli de organizare, goodwill (fondul comercial) – până la 10 ani.

Durata de funcţionare utilă a activelor nemateriale este egală cu cea prevăzută de prezentul Catalog sau nu e mai mare decât cea prevăzută în contracte sau de termenul de valabilitate a licenţei.

Diferenţele care apar în legătură cu calcularea amortizării sunt diferenţe temporare impozabile sau deductibile. Acestea se înregistrează în cazul în care:

- în contabilitate se utilizează metodele de calculare a amortizării conform metodei de producţie sau metodei soldului degresiv;
- activele nemateriale se reevaluează;
- consumurile privind activele nemateriale se capitalizează.

Determinarea sumelor şi tipurilor de diferenţe temporare privind activele nemateriale, calcularea şi anularea impozitelor amînate sunt analogice celor expuse pentru mijloacele fixe.

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Contabilitatea şi fiscalitatea pierderilor fiscale

Rezultatele financiare negative ale întreprinderii în baza prevederilor S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" şi a Codului fiscal pot fi clasificate în:

- Pierderea contabilă – se determină în contabilitate prin închiderea conturilor claselor VI "Venituri" şi VII "Cheltuieli", cu excepţia contului 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit", în Raportul privind rezultatele financiare pe rândul 130 "Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare".
- Pierderea neacoperită – se determină în Raportul privind rezultatele financiare după închiderea contului 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit". Ea se determină la contul 351 "Rezultat financiar total" prin închiderea la contul 333 "Profitul net (pierderea neacoperită) al perioadei de gestiune" pe rândul 150 "Profit net (pierdere neacoperită)".
- Pierderea fiscală – se determină în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător care se obţine exclusiv în urma corectărilor venitului sau pierderii contabile cu ajustările veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare sau reversării diferenţelor temporare deductibile. Până la utilizare pierderea fiscală se numeşte **nereclamată**.

Gruparea, definirea şi corelaţia pierderilor este prezentată în schema 2.7.

Pentru determinarea venitului impozabil al anului de gestiune în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător, întreprinderea ia în calcul operaţiile privind pierderile fiscale calculate şi reflectate în anii de gestiune precedenţi.

Pierderea fiscală se formează ca urmare a corectării venitului contabil (pierderii contabile) cu suma:

- veniturilor şi cheltuielilor ajustate în scopuri de impozitare la apariţia diferenţelor permanente şi temporare;
- diferenţelor temporare deductibile la reversarea acestora.

Pierderea fiscală poate fi înregistrată în următoarele situaţii:

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia I

1. Rezultatul financiar determinat în contabilitate până la impozitare este o mărime negativă numită pierdere contabilă (rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare) – (4000 lei).
2. Suma totală a ajustărilor veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare este egală cu zero – (0 lei).
3. Pierderea fiscală constituie (4000) lei. [(4000)+0]

Situaţia II

1. În contabilitate se înregistrează pierdere contabilă (rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare) – (2000) lei.
2. Suma totală a ajustărilor veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare este o mărime pozitivă care nu depăşeşte pierderea contabilă – 1000 lei
3. Pierderea fiscală constituie (1000) lei. [(2000)+1000]

Situaţia III

1. Rezultatul financiar în contabilitate este o mărime negativă numită pierdere contabilă (rd. 130 din Raportul privind rezultatele financiare) – (2000) lei.
2. Suma totală a ajustărilor veniturilor şi cheltuielilor este o mărime negativă - (5000) lei.
3. Pierderea fiscală constituie (7000) lei. [(2000)+5000]

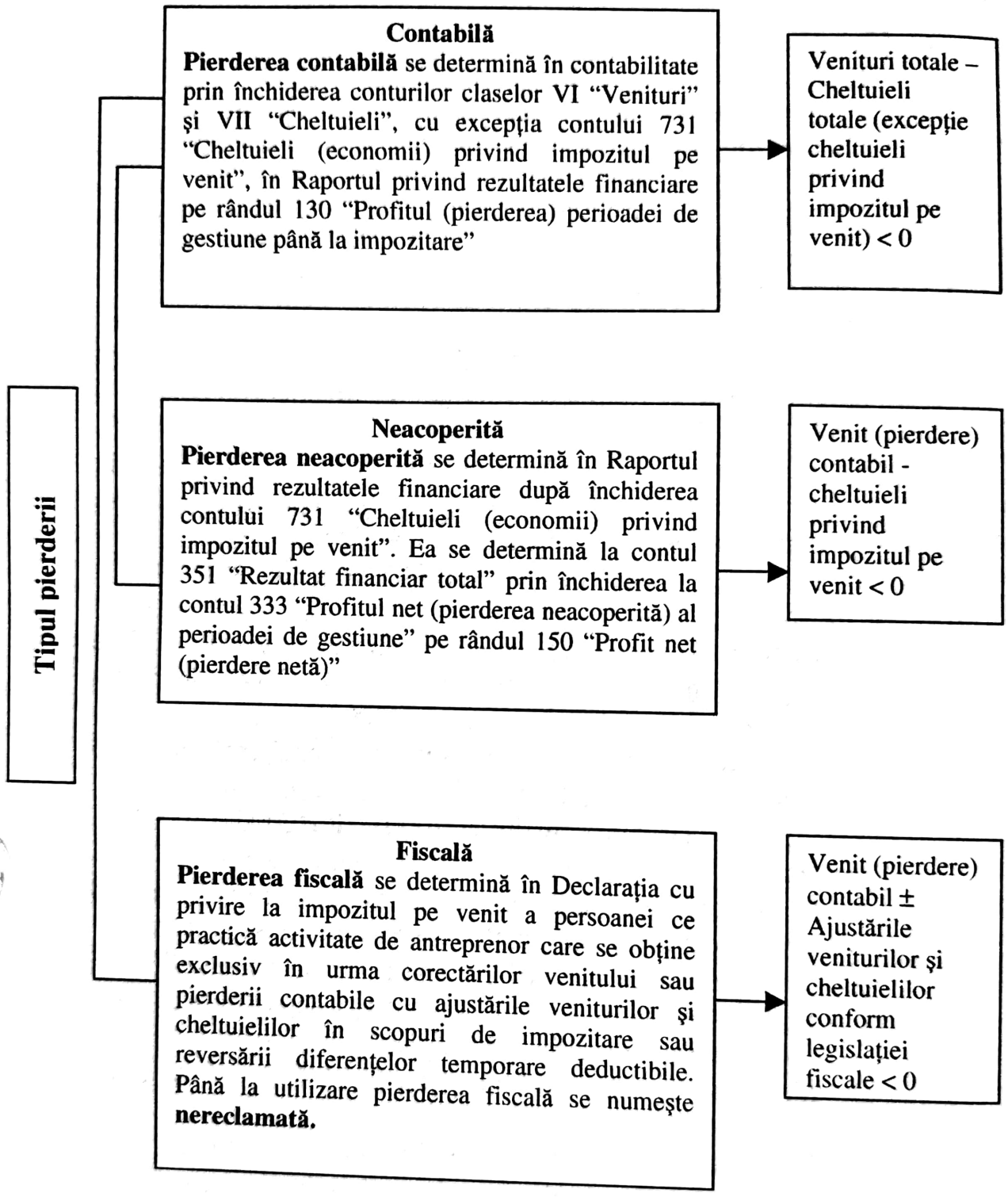
Situaţia IV

1. În contabilitate se înregistrează venit contabil (rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare) – 4000 lei.
2. Suma totală a ajustărilor veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare este o mărime negativă mai mare decât venitul contabil – (5000) lei.
3. Pierderea fiscală constituie (1000) lei [4000+(5000)]

Situaţia V

1. Rezultatul financiar în contabilitate este egal cu zero (rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare) – 0 lei.
2. Suma totală a ajustărilor veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare este o mărime negativă – (1000) lei.
3. Pierderea fiscală constituie (1000) lei. [0+(1000)]

Scanned with OKEN Scanner



Schema 2.7. **Clasificarea pierderilor şi corelaţiile dintre acestea în contabilitate şi în scopuri de impozitare**

Scanned with OKEN Scanner

Conform art. 32 din Codul fiscal, întreprinderile beneficiază de o *facilitate pe o perioadă de trei ani* care constă în utilizarea pierderii fiscale la reducerea venitului impozabil. Dacă pierderile fiscale apar mai mulți ani consecutiv, ele se utilizează în modul în care s-au format.

Astfel, întreprinderea are avantaj prin reducerea impozitului pe venit egal cu produsul dintre cota impozitului pe venit şi suma pierderii fiscale utilizate în anul respectiv.

Modul de utilizare a pierderilor fiscale are un şir de particularități cu privire la perioada şi suma reportării acestora. Astfel, pierderile fiscale pot fi utilizate:

- dacă s-au format după 1 ianuarie 1998 – data de intrare în vigoare a Codului fiscal şi a Standardelor Naționale de Contabilitate. Pierderile înregistrate până la această dată nu cad sub incidența Codului fiscal şi nu pot fi reportate în viitor;
- numai dacă a fost înregistrat un venit impozabil în anul utilizării lor. Dacă s-a înregistrat o pierdere fiscală nouă, pierderile fiscale precedente nu se utilizează, dar se cumulează, înregistrându-se în contabilitate pe anii de formare a lor;
- în termen de trei ani începând cu anul următor în care s-au format. Suma neutilizată a pierderii fiscale peste trei ani se anulează;
- în mărime egală cu o treime din suma acestora corespunzător fiecărui an. Dacă partea pierderii fiscale în mărime de o treime este mai mare decât venitul impozabil în anul utilizării pierderii, aceasta se utilizează numai în limita venitului impozabil, fără a fi trecută pentru perioadele viitoare.

Exemplu. *Întreprinderea „Faur" (S.R.L.) a înregistrat în cursul a şase ani consecutiv următoarele rezultate financiare şi ajustări ale veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare:*

(lei)

Indicator	***Anul***					
	I	***II***	***III***	***IV***	***V***	***VI***
Venitul contabil (pierderea contabilă)	*(4000)*	*(1600)*	*900*	*300*	*1500*	*5000*
Suma ajustărilor cheltuielilor şi veniturilor în scopuri de impozitare	*1000*	*(200)*	*100*	*(1500)*	*200*	*(4700)*

Scanned with OKEN Scanner

Modul de formare şi utilizare a pierderilor fiscale:

(lei)

Indicatorii	**Anul**					
	I	**II**	**III**	**IV**	**V**	**VI**
Venitul contabil (pierderea contabilă)	*(4000)*	*(1600)*	*900*	*300*	*1500*	*5000*
Suma ajustărilor cheltuielilor şi veniturilor în scopuri de impozitare	*1000*	*(200)*	*100*	*(1500)*	*200*	*(4700)*
Venitul impozabil (pierderea fiscală) până la utilizarea pierderii fiscale ale perioadelor precedente	*(3000)*	*(1800)*	*1000*	*(1200)*	*1700*	*300*
Pierderea fiscală utilizată, total inclusiv a anului de gestiune:	-	-	*(1000)*	-	*(1000)*	*(300)*
I	-		*(1000)*		-	
II	-		-		*(600)*	
IV	-		-		*(400)*	*(300)*
Venitul impozabil (pierderea fiscală) după utilizarea pierderii fiscale a perioadelor precedente	*(3000)*	*(1800)*	*0*	*(1200)*	*700*	*0*
Pierderea fiscală nereclamată, total, inclusiv a anului de gestiune:	*(3000)*	*(4800)*	*(3800)*	*(3000)*	*(800)*	*500*
I	*(3000)*	*(3000)*	*(2000)*	-	-	-
II	-	*(1800)*	*(1800)*	*(1800)*	-	-
IV	-	-	-	*(1200)*	*(800)*	*500*
Pierderea fiscală nereclamată anulată, inclusiv a anului de gestiune:	-	-	-	*(2000)*	*(1200)*	*(500)*
I	-	-	-	*(2000)*	-	-
II	-	-	-	-	*(1200)*	-

Întreprinderea a utilizat pierderile fiscale numai în anii în care s-a înregistrat venit impozabil:

- *în anul III a fost utilizată 1/3 din pierderea anului I în sumă de 1000 lei (3000 : 3);*
- *în anul V s-a utilizat 1/3 din pierderea anilor II şi IV, respectiv în sumă de 600 lei (1800 : 3) şi 400 lei (1200 : 3). De asemenea, în acest an a fost anulată pierderea fiscală*

Scanned with OKEN Scanner

nereclamată a anului II, deoarece a expirat termenul de trei ani în care poate fi utilizată pierderea fiscală;

- *în anul V a fost utilizată o treime din pierderea anului II – 600 (1800:3) şi a anului IV egală cu 400 lei (1200 : 3). În acest an a fost anulată pierderea fiscală nereclamată a anului II în sumă de 1200 lei (1800 – 600), deoarece a expirat termenul de trei ani în care poate fi utilizată pierderea fiscală.*

În baza calculelor efectuate se poate constata că întreprinderea în urma utilizării pierderii fiscale a beneficiat de avantaje prin reducerea datoriei privind impozitul pe venit în cursul a trei ani corespunzător cu suma:

- *280 lei (1000 x 0,28) în anul III;*
  (cota impozitului pe venit 28%)
- *250 lei (1000 x 0,25) în anul V;*
  (cota impozitului pe venit 25%)
- *66 lei (300 x 0,22) în anul VI.*
  (cota impozitului pe venit 22%)

În conformitate cu art. 17 şi 18 din S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit", pierderile fiscale pot fi înregistrate în contabilitate în două variante:

- prima constă în reflectarea pierderii fiscale la conturile extrabilanţiere;
- a doua dă posibilitate de a considera pierderea fiscală drept diferenţă temporară deductibilă, de la care se calculează activul amânat privind impozitul pe venit.

Conform primei variante pierderea fiscală se reflectă la contul extrabilanţier 945 "Pierderi fiscale nereclamate", în desfăşurare analitică pe ani de formare în scopul controlului corectitudinii utilizării pierderii în fiecare an. În debitul contului se reflectă suma pierderii fiscale formate, iar în credit – suma pierderii fiscale utilizate sau anulate în cazul expirării perioadei de trei ani. În contabilitate pierderile fiscale nu se reflectă.

Exemplu. *În baza datelor exemplului precedent formarea şi utilizarea pierderilor fiscale a fost contabilizată în modul prezentat în tabelul ce urmează.*

(lei)

Anul	***Conţinutul operaţiei economice***	***Înregistrări la contul 945 "Pierderi fiscale nereclamate"***			
		Sold iniţial	***Debit***	***Credit***	***Sold final***
I	*Reflectarea pierderii fiscale nereclamată a*	*0*	*3000*	*-*	*3000*

Scanned with OKEN Scanner

	anului I				
II	*Înregistrarea pierderii fiscale nereclamate a anului II*	*3000*	*1800^{II}*	-	*4800*
III	*Utilizarea pierderii fiscale nereclamate a anului I*	*4800*		*1000^{I}*	*3800*
IV	*Înregistrarea pierderii fiscale nereclamate a anului IV*	*3800*	*1200^{IV}*		*5000*
	Anularea pierderii fiscale nereclamate a anului I	*5000*		*2000^{I}*	*3000*
V	*Utilizarea pierderii fiscale nereclamate a anului - II - IV*	*3000*		*600^{II} 400^{IV}*	*2000*
	Anularea pierderii fiscale nereclamate a anului II	*2000*		*1200^{II}*	*800*
VI	*Utilizarea pierderii fiscale nereclamate a anului IV*	*800*		*300^{IV}*	*500*

Notă: Indicele aferent sumelor reprezintă anul înregistrării pierderii fiscale.

Pierderea fiscală nu se reflectă în contabilitatea financiară, fiind calculată numai în Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător.

Exemplu. *În anul 2004 S.R.L. "Floare" a obținut venit contabil (profit până la impozitare) conform evidenței contabile în mărime de 6000 lei, reflectat în rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare. Ajustările aferente veniturilor nu au fost înregistrate, iar suma ajustărilor aferente cheltuielilor a fost egală cu 15000 lei, formată preponderent din diferențe aferente uzurii utilajului procurat la sfârșitul anului de gestiune. În urma corectării venitului contabil întreprinderea a obținut pierderi fiscale în sumă de 9000 lei care au fost reflectate în debitul contului 945 „Pierderi fiscale nereclamate". Conform politicii de contabilitate întreprinderea nu reflectă impozit amânat de la suma pierderilor fiscale.*

În 2005, după efectuarea tuturor corectărilor veniturilor și cheltuielilor în scopul impozitării, întreprinderea a obținut un venit impozabil în sumă de 16000 lei, care poate fi utilizat la acoperirea pierderilor fiscale ale anilor precedenți. Întreprinderea analizată a obținut următoarele rezultate prezentate în tabelul ce urmează.

Scanned with OKEN Scanner

(lei)

Nr. crt.	Indicatorii	Anul	
		2004	2005
1	Profitul (pierderea) până la impozitare (rd. 130 din Raportul privind rezultatele financiare)	6000	21000
2	Ajustările veniturilor în scopuri de impozitare	-	3000
3	Ajustările cheltuielilor în scopuri de impozitare	15000	8000
4	Suma pierderii fiscale utilizate	-	3000
5	Venit impozabil (pierdere fiscală)	(9000)	13000
6	Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit (rd. 140 din Raportul privind rezultatele financiare)*	-	2340
7	Profit net (pierdere neacoperită) al perioadei de gestiune (rd. 150 din Raportul privind rezultatele financiare)	6000	18660

* Diferențe temporare nu au fost înregistrate

La suma pierderii fiscale utilizate în contabilitate s-a creditat contul 945 "Pierderi fiscale nereclamate". Venitul impozabil până la utilizarea pierderii fiscale al întreprinderii a constituit 16000 lei (21000 + 3000 – 8000), iar după folosirea ei venitul impozabil a constituit 13 000 lei, obținând avantaje la plata impozitului pe venit în sumă de 540 lei (3000 x 18 :100).

În contabilitatea întreprinderii au fost efectuate următoarele înregistrări contabile:

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Anul	
		Debit	Credit	2004	2005
1	Reflectarea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	-	2340
2	Trecerea cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	351	731	-	2340
3	Reflectarea profitului net al perioadei de gestiune	351	333	6000	18660
4	Reflectarea pierderii fiscale a anului 2004	945		9000	-
5	Utilizarea pierderii fiscale a anului 2004		945	-	3000

Conform variantei a doua de contabilizare a pierderii fiscale aceasta se tratează ca diferență temporară deductibilă, de la care se

Scanned with OKEN Scanner

calculează activul amânat privind impozitul pe venit şi se reflectă prin formula contabilă:

Debit 135 "Activ amânat privind impozitul pe venit"
Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Pierderea fiscală apărută în urma reversării diferenţelor temporare deductibile nu este reportată pe perioadele de gestiune ulterioare, ci de la suma ei se determină impozitul pe venit şi se constată drept creanţă privind impozitul pe venit care se reflectă:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Exemplu. *S.R.L „Gama" a înregistrat un venit contabil în mărime de 10000 lei. Ajustările cheltuielilor în scopuri de impozitare au constituit 3200 lei, reprezentând soldul previzionului pentru reparaţia mijloacelor fixe care a fost creat dar neutilizată.*

În scopuri de impozitare soldul acestui previzion nu se recunoaşte, de aceea suma de 3 200 lei este o diferenţă temporară deductibilă, reversată în anul următor în care are loc utilizarea acestui previzion. Se admite o cotă a impozitului pe venit egală cu 22%. În primul an de la suma acestei diferenţe a fost calculat activul amânat privind impozitul pe venit în sumă de 704 lei (3200 x 0,22).

Venitul impozabil al întreprinderii a fost egal cu 13 200 lei (10 000 + 3 200). Datoria curentă privind impozitul pe venit a fost calculată în sum ă de 2904 lei (13200 x 22 : 100).

În al doilea an previzionul dat a fost utlizat în mărime totală, ca urmare diferenţa temporară deductibilă a fost reversată.

În urma reversării diferenţei a fost înregistrată o pierdere fiscală în sumă de 200 lei, de la care s-a calculat creanţe pe termen scurt privind impozitul pe venit în mărime de 44 lei (200 x 22 : 100).

Rezultatele obţinute se prezintă în tabelul de mai jos.

(lei)

Indicator	*Anul*	
	I	*II*
Venitul contabil	*10 000*	*3 000*
Ajustările cheltuielilor în scopuri de impozita e (soldul rezervei neutilizate)	*3 200*	*(3 200)*
Venitul impozabil (pierderea fiscală)	*13 200*	*(200)*

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile privind impozitul pe venit (rd.140 din Raportul privind rezultatele financiare), inclusiv:	*2200*	*660*
– datoria curentă privind impozitul pe venit	*2904*	*-*
– creanţele pe termen scurt privind impozitul pe venit	*-*	*(44)*
– activul amânat privind impozitul pe venit	*(704)*	*704*
Profitul net al anului de gestiune, (rd.150 din Raportul privind rezultatele financiare)	*7 800*	*2 340*

În al doilea an de gestiune, în urma reversării diferenţei temporare deductibile în sumă de 3 200 lei, are loc anularea activului amânat privind impozitul pe venit înregistrat în primul an în mărime de 704 lei.

Datoria curentă privind impozitul pe venit, fără a lua în consideraţie suma reversării diferenţei temporare, constituie 660 lei (3 000 x 22 : 100). Activul amînat privind impozitul pe venit reprezintă o recuperare a impozitului pe venit din care este acoperită datoria curentă în sumă de 660 lei, diferenţa de 44 lei fiind constatată ca creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul.

În contabilitatea întreprinderii au fost efectuate următoarele înregistrări contabile:

(lei)

Nr. crt.	*Conţinutul operaţiilor economice*	*Corespondenţa conturilor*		*Anul*	
		Debit	*Credit*	*I*	*II*
1	*Reflectarea datoriei curente privind impozitul pe venit*	*731*	*5341*	*2904*	*-*
2	*Înregistrarea activului amânat privind impozitul pe venit*	*135*	*731*	*704*	
3	*Anularea activului amânat privind impozitul pe venit*	*135*	*135*		*704*
4	*Reflectarea creanţei pe termen scurt privind impozitul pe venit*	*2251*	*731*	*-*	*44*
5	*Trecerea cheltuielilor privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total*	*351*	*731*	*2200*	*660*
6	*Reflectarea profitului net al perioadei de gestiune*	*351*	*3331*	*7800*	*2340*

Scanned with OKEN Scanner

3.7 Calcularea şi contabilitatea trecerilor în cont şi a datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit

Suma impozitului pe venit spre plată (restituire) se determină la sfârşitul anului de gestiune de către contribuabil de sine stătător în funcţie de impozitul pe venit achitat în cursul anului de gestiune care poate fi plătit în rate şi/sau reţinut la sursa de plată. Sumele impozitului pe venit achitat în timpul anului sau reţinut la sursa de plată reprezintă avansuri ale impozitului pe venit şi la sfârşitul anului de gestiune are loc o compensare a impozitului pe venit calculat prin trecere în cont.

Suma impozitului pe venit poate fi achitată la buget în cursul anului de gestiune direct, prin plata impozitului pe venit, sau indirect, prin reţinere la sursa de plată.

Orice contribuabil în conformitate cu art. 81 din Codul fiscal are dreptul la treceri în cont a impozitului pe venit:

- achitat în avans (conform art.84 din C.F.);
- reţinut la sursa de plată (potrivit art.89 şi 90 din C.F.);
- achitat în cazul plăţii anticipate a dividendelor (conform art.80 din C.F.);
- achitat peste hotarele Republicii Moldova pe venitul obţinut în străinătate (conform art.82 din C.F.).

Trecerea în cont reprezintă sumele scăzute din impozitul pe venit care urmează a fi achitat la sfârşitul anului de gestiune.

Sumele impozitului pe venit considerate ca treceri în cont în cursul anului de gestiune se reflectă în contabilitatea financiară ca creanţe ale bugetului în debitul **contului 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 "Creanţe pe termen scurt privind impozitul pe venit"**. La sfârşitul anului de gestiune suma impozitului pe venit trecută în cont se reflectă prin reducerea datoriei curente privind impozitul pe venit în corespondenţă cu contul **534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice"**.

Contabilitatea impozitului pe venit achitat în rate

Contribuabilul, în conformitate cu art. 84 din Codul fiscal, este obligat să achite în cursul anului de gestiune impozitul pe venit în rate. Impozitul pe venit se achită în rate numai de contribuabilii, persoanele fizice şi juridice, care au venit nu din munca salariată sau sunt scutiţi de impozitul pe dobândă sau redevenţe, dacă obligaţiile

Scanned with OKEN Scanner

fiscale privind impozitul pe venit pentru anul precedent au depăşit 400 lei.

Agenţii economici achită impozitul pe venit în cursul anului de gestiune în rate trimestriale, respectiv până la 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie, 31 decembrie.

Dacă contribuabilul şi-a început activitatea pe parcursul anului fiscal, mărimea impozitului pe venit, ce urmează a fi achitat în rate către fiecare din termenii stabiliţi, este egală cu raportul dintre suma venitului impozabil prognozat pe anul fiscal curent şi numărul de termene în care contribuabilul urmează să efectueze plăţi în rate.

Întreprinderile agricole şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier) au dreptul de a achita impozitul pe venit în rate în două etape: 1/4 din suma impozitului pe venit – până la 31 martie şi 3/4 din această sumă – până la 31 decembrie a anului fiscal.

Impozitul pe venit se achită în rate în cursul anului fiscal conform uneia din două metode fiind egal cu:

- suma impozitului pe venit calculat sub formă de prognoză conform Codului fiscal pentru anul respectiv;
- suma impozitului pe venit spre plată conform Codului fiscal determinat în baza datoriei fiscale a anului precedent.

Metoda de calculare şi mărimea plăţilor în avans a impozitului pe venit se determină la începutul anului de gestiune prin ordinul administraţiei în politica de contabilitate.

Conform **primei metode** suma impozitului pe venit se prognozează la începutul anului de gestiune sau de la începutul activităţii. Determinarea impozitului pe venit prognozat al anului de gestiune curent are loc prin întocmirea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător, reieşind din sumele planificate ale venitului impozabil, cheltuielilor şi veniturilor în evidenţa financiară, ajustărilor cheltuielilor şi veniturilor în scopuri de impozitare, impozitului pe venit reţinut la diferite surse de plată şi achitat în străinătate, şi în funcţie de alţi factori. Această Declaraţie se completează numai în scopul calculării sumelor impozitului pe venit de achitat în rate prognozat, fără necesitatea prezentării ei organelor fiscale. Întreprinderile au dreptul la modificarea sumei prognozate a impozitului pe venit la fiecare termen de achitare a impozitului pe venit în rate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.A. „Floare" a prognozat pentru 2004 un venit impozabil, luând în considerație:*

- *suma venitului contabil prognozat în contabilitatea financiară – 120 000 lei;*
- *suma ajustărilor prognozate referitoare la venituri conform prevederilor legislației fiscale – 15 000 lei;*
- *suma ajustărilor prognozate referitoare la cheltuieli conform prevederilor legislației fiscale – 18 000 lei;*
- *suma venitului impozabil prognozat – 117 000 lei (120 000 + 15 000 – 18000)).*
- *suma impozitului pe venit, total – 23 400 lei (117 000 x 20 : 100),*

Contribuabilul a planificat pentru acest an următoarele treceri în cont a impozitului pe venit ca urmare a operațiilor economice:

- *impozitul pe venit reținut la sursa de plată conform art. 90 din C.F. în urma prestării serviciilor de locațiune – 2 000 lei;*
- *impozitul pe venit reținut la plata prealabilă a dividendelor conform art. 80 din C.F. în sumă totală de 12 000 lei.*

Impozitul pe venit total planificat spre reținere în anul următor constituie 14000 lei.

Ca rezultat al acestor planificări, suma impozitului pe venit ce urmează a fi achitată în rate este de 9400 lei (23400 – 14 000), inclusiv la sfârșitul fiecărui trimestru – 2350 lei (9400 : 4).

Eroarea planificării sumei venitului impozabil poate fi de cel mult 20% de la datoria fiscală efectivă calculată la sfârșitul anului. La depășirea acestei limite se aplică penalitate pentru neachitarea impozitului pe venit în rate calculată pentru fiecare trimestru. Deci, impozitul pe venit trebuie achitat în rate pe parcursul anului de gestiune în așa mod, încât suma trimestrială a acestuia să nu fie mai mică decât raportul dintre 80% din suma datoriei privind impozitul pe venit definitive în anul fiscal curent (scăzându-se trecerile în cont) și numărul de termeni, în care urma să fie efectuată achitarea impozitului pe venit în rate.

Ca urmare, întreprinderea poate achita impozitul pe venit până la sfârșitul fiecărui trimestru în sumă de 1880 lei (2350 x 80%).

Impozitul pe venit ce urmează a fi achitat în rate conform **metodei a doua** este egal cu suma impozitului pe venit calculată

Scanned with OKEN Scanner

conform Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător în anul fiscal precedent.

Contribuabilul are dreptul să modifice metoda de achitare a impozitului pe venit în rate pe parcursul anului fiscal.

Suma impozitului pe venit achitat trimestrial în cursul anului de gestiune se reflectă prin formulele contabile:

- achitarea sumei impozitului pe venit achitat trimestrial în rate:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

şi, concomitent

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"

Credit 242 "Cont de decontare".

- înregistrarea sumei impozitului pe venit calculat în cursul anului de gestiune:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Credit 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"

Aceste sume trimestriale se reflectă în rândul 140 din Raportul privind rezultatele financiare.

Suma totală a impozitului pe venit achitat trimestrial se anulează la sfârşitul anului prin formula contabilă inversă (sau sterno):

Debit 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"

Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Concomitent, la sfârşitul anului suma efectivă a impozitului pe venit se înregistrează prin formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.R.L. "Astra" a decis să calculeze şi să achite în 2004 impozitul pe venit în rate egal cu o pătrime din datoria fiscală a anului precedent. În 2003, conform Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător, datoria privind impozitul pe venit a fost egală cu 36000 lei.*

Conform metodei de plată a impozitului pe venit în rate pentru anul 2004, indicată în politica de contabilitate, plăţile trimestriale sunt egale cu o pătrime din suma impozitului pe venit a anului precedent (9000 lei) şi achitate pînă la 31 martie, pînă la 30 iunie, pînă la 30 septembrie şi pînă la 31 decembrie.

Operaţiile economice au fost înregistrate prin formulele contabile respective.

La suma impozitului pe venit achitat trimestrial în rate se întocmesc formulele contabile:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 9000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 9000 lei.

şi, concomitent

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 9000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 9000 lei.

Suma impozitului pe venit calculat în cursul anului de gestiune se înregistrează astfel:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 9000 lei

Credit 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – 9000 lei.

Suma totală a impozitului pe venit calculată în cursul anului de gestiune a fost la sfârşitul anului de gestiune anulată prin formula contabilă inversă:

Debit 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"– 36 000 lei

Credit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 36 000 lei.

La sfârşitul anului de gestiune s-a calculat suma impozitului pe venit efectivă în mărime de 37 000 lei.

La sumele impozitului pe venit calculate efectiv la sfârşitul anului conform Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a

Scanned with OKEN Scanner

persoanei ce practică activitate de întreprinzător, se întocmeşte formula contabilă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" – 37 000 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 37 000 lei.

Trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 36 000 lei
Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 36 000 lei.

Ca rezultat, s-a obţinut o datorie în sumă de 1 000 lei care trebuia virată bugetului până la 31 martie 2005 şi reflectată prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 1 000 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 1 000 lei.

Contabilitatea impozitului pe venitul achitat în afara R.M.

Impozitul pe venit achitat în afara Republicii Moldova poate fi trecut în cont numai la respectarea următoarelor condiţii:

- venitul care a fost impozitat în afara R.M. urmează a fi supus impozitului pe venit şi în Moldova;
- suma trecerii în cont a impozitului pe venit achitat într-o ţară nu trebuie sa depăşească datoria privind impozitul pe venitul din investiţii şi venitul financiar din surse în altă ţară pe aceeaşi perioadă;
- trecerea în cont se efectuează în anul în care venitul dat este supus impozitării în R.M.

Pentru a avea dreptul la trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în afara R.M. contribuabilul trebuie să prezinte copia declaraţiei fiscale prezentate organelor ţării străine şi ca anexe la declaraţia fiscală în R.M. documentele ce justifică faptul că:

- impozitul pe venit a fost reţinut la sursa de plată peste hotarele R.M.;
- impozitul pe venit a fost achitat peste hotarele R.M.

Trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în afara

Scanned with OKEN Scanner

Republicii Moldova are loc indiferent de faptul dacă există sau nu încheiate acorduri internaţionale privind evitarea dublei impuneri.

Documentele date trebuie traduse notarial în limba de stat.

Dacă suma impozitului pe venit achitat în afara R.M. este mai mare decât suma impozitului pe venit permisă spre trecere în cont, diferenţa este permisă spre deducere în scopuri de impozitare. Contribuabilul, care a utilizat în vreun an fiscal trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în străinătate, nu are dreptul la deducerea acestei sume în anul trecerii în cont. Deducerea acestui impozit are loc în anul fiscal următor celui în care a avut loc trecerea în cont.

Suma impozitului pe venit achitat în afara R.M. se reflectă prin formula contabilă:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 243 "Cont valutar".

La respectarea cerinţelor indicate mai sus suma acestui impozit se trece în cont şi se înregistrează în contabilitate:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Suma impozitului pe venit achitat peste hotarele R.M., care nu este recunoscut ca trecere în cont, se atribuie la cheltuieli privind impozitul pe venit şi se reflectă:

Debit 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Exemplu. *În 2004 întreprinderea a înregistrat venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 230 000 lei, inclusiv din activitatea în străinătate – 45 000 lei. Cheltuielile suportate pentru obţinerea acestor venituri au constituit 180 000 lei, din care cheltuielile aferente obţinerii veniturilor în străinătate – 37 000 lei.*

Ajustări ale veniturilor şi cheltuielilor în scopuri de impozitare nu au fost înregistrate, de aceea venitul impozabil al întreprinderii a constituit 50 000 lei (230000 – 180 000), inclusiv din activitatea în străinătate – 8 000 lei (45 000 – 37 000). Acest venit a fost impozitat

Scanned with OKEN Scanner

în ţara de origine achitându-se peste hotare un impozit pe venit în sumă de 1 980 lei.

La sfârşitul anului de gestiune întreprinderea a calculat datoria privind impozitul pe venit în anul de gestiune în sumă de 10 000 lei (50 000 x 20 : 100).

Ponderea venitului impozabil din activitatea în străinătate constituie 16% (8 000 : 50000 x 100). Ca urmare, se acceptă spre trecere în cont suma impozitului pe venit, obţinut în străinătate, reieşind din această cotă - 1 600 lei (10 000 x 16 : 100).

Din suma impozitului pe venit achitat peste hotare de 1 980 lei numai 1 600 lei vor fi permise spre trecere în cont în anul curent, iar diferenţa de 380 lei este trecută la cheltuielile privind impozitul pe venit ca datorie curentă achitată în altă ţară, dar nepermisă spre trecere în cont.

Înregistrări contabile privind achitarea şi trecerea în cont a impozitului pe venit achitat peste hotarele R.M.:

Nr.crt.	Conţinutul operaţiei economice	Corespondenţa conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1	Reflectarea impozitului pe venit, achitat în străinătate	225	243	1980
2	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	10000
3	Trecerea în cont a impozitului pe venit, achitat în străinătate	534	225	1600
4	Trecerea la cheltuielile privind impozitul pe venit a sumei impozitului pe venit nepermis spre trecere în cont	731	225	380

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată din suma serviciilor acordate conform art. 90 din Codul fiscal

Modul de calculare, declarare şi contabilizare a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată din suma serviciilor acordate conform art.90 din C.F. a fost examinat în § 3.2.

În contabilitatea financiară impozitul pe venit reţinut la sursa de plată din suma serviciilor acordate conform art.90 din C.F. se reflectă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferent facturilor comerciale" sau
Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau
Credit 515 "Venituri anticipate pe termen scurt".

Exemplu. *La 10.10.2004 S.R.L. "Floare" a transmis în arendă curentă altei întreprinderi două camioane cu capacitatea de 10 tone fiecare pe o lună. Plata de arendă a fost stabilită în raport cu numărul de kilometri parcurşi în regim de încărcare totală în mărime de 0,2 dol. pentru 1 km parcurs, dar nu mai puţin de 15 000 lei lunar. La sfârşitul termenului de arendă, prin verificare comună a indicatorilor camioanelor arendate, a fost întocmit actul de verificare, conform căruia acestea au parcurs împreună 11 500 km. Suma de arendă constituie 2 300 dol. sau 29 095 lei(recalculat la cursul valutar oficial : 12,65 x 2300).*

La suma de arendă calculată la sfârşitul lunii s-a făcut înregistrarea:

Debit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – 29095 lei
Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – 24245,83 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 4849,17 lei.

Achitarea a avut loc în termen de 10 zile în sumă de 27 882,71 lei, fără suma impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de 1212,29 lei:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 1212,29 lei
Debit 242 "Cont de decontare" – 27882,71 lei
Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – 29095 lei

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată din suma dobânzii şi redevenţelor conform art. 89 (1) din Codul fiscal

Modul de calculare, declarare şi contabilizare a impozitului pe venit reţinut la sursa de plată din suma dobânzii şi redevenţelor conform art. 89 (1) din C.F. a fost examinat în § 3.2.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe venit, reţinut la sursa de plată din suma dobânzii şi redevenţelor conform art.89 (1) din C.F., se reflectă prin formula contabilă:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate".

Dacă suma impozitului pe venit, reţinut din suma serviciilor, dobânzii şi redevenţelor şi achitat în avans în cursul anului fiscal, depăşeşte suma impozitului pe venit calculat la sfârşitul anului, suma depăşirii se restituie agentului economic de către organele fiscale.

Contabilitatea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor intermediare

Impozitul pe venit reţinut la plata dividendelor intermediare pe parcursul anului fiscal acţionarilor la cota impozitului pe venit în anul reţinerii se reflectă astfel:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 242 "Cont de decontare".

Dacă suma impozitului pe venit reţinut din suma dividendelor achitate în avans depăşeşte datoria fiscală a întreprinderii privind impozitul pe venit determinat la sfârşitul anului fiscal, ea se reportează în anul viitor pentru trecere în cont în perioadele viitoare.

La finele anului fiscal datoria privind impozitul pe venit, reflectată în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practivă activitate de întreprinzător, se micşorează cu sumele permise spre trecere în cont şi se reflectă prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice"

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 " Creanţe pe termen scurt privind impozitul pe venit".

Dacă are loc o depăşire a sumei impozitului pe venit achitat în decursul anului de gestiune faţă de suma calculată la sfârşitul anului de gestiune, soldul debitor se reflectă în debitul contului 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" şi în activul bilanţului contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *În cursul anului 2004 S.R.L. „Steaua" a efectuat următoarele operaţii aferente impozitului pe venit:*

- *a achitat prin transfer bancar impozitul pe venit în rate egal cu 1/4 din suma prognozată – câte 2 900 lei trimestrial;*
- *a reţinut şi a achitat la buget impozitul pe venit la plata dividendelor intermediare – 4 100 lei;*
- *a stins datoria privind impozitul pe venit a anului 2003 – 48 000 lei;*
- *a înregistrat suma impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de către întreprinderea "Stejarul" – 1 300 lei;*
- *a beneficiat de facilităţi privind impozitul pe venit în legătură cu procurarea mijloacelor fixe – 2 000 lei;*
- *a calculat în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător datoria privind impozitul pe venit în mărime de 16 650 lei.*

În contabilitate s-au făcut următoarele înregistrări contabile privind calcularea, achitarea şi trecerea în cont a impozitului pe venit:

Nr. crt.	Conţinutul operaţiei economice	Corespondenţa conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1	Achitarea datoriei privind impozitul pe venit a anului precedent	534	242	48 000
2	Reflectarea impozitului pe venit calculat în rate în cursul anului de gestiune (2900 x 4)	731	535	11 600
3	Înregistrarea impozitului pe venit trimestrial în rate	225	534	11 600
4	Achitarea impozitului pe venit trimestrial în rate	534	242	11 600
5	Calcularea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans	225	534	4 100
6	Achitarea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans	534	242	4 100
7	Reflectarea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de către întreprinderea „Stejarul"	225	228	1 300
8	Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	534	16 650
9	Anularea impozitului pe venit achitat trimestrial în rate	535	731	11 600
10	Reflectarea facilităţilor privind plata impozitului pe venit	534	423	2 000
11	Trecerea în cont a impozitului pe venit	534	225	14 650

Scanned with OKEN Scanner

Datoria curentă privind impozitul pe venit la 1 ianuarie 2003 constituia 48000 lei.

Datoria (creanţa) privind impozitul pe venit se determină la sfârşitul anului după compararea la sfârşitul anului a soldurilor conturilor 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" şi 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", luând în considerare soldul la începutul anului de gestiune a acestora.

Tabelul 2.19

Calcularea datoriei (creanţei) privind impozitul pe venit

(lei)

Indicator	Contul 225		Contul 534	
	Debit	Credit	Debit	Credit
Soldul la începutul anului de gestiune, inclusiv				
– *datorii privind impozitul pe venit*	*x*	*x*		*48 000*
– *creanţe privind impozitul pe venit*	*0*		*x*	*x*
Achitarea datoriei privind impozitul pe venit a anului precedent			48 000	
Achitarea impozitului pe venit achitat trimestrial în rate	11 600			
Calcularea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans	4 100			4 100
Achitarea impozitului pe venit reţinut la plata dividendelor în avans			4 100	
Reflectarea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată de către întreprinderea terţă	1 300			
Calcularea datoriei curente privind impozitul pe venit				16 650
Reflectarea facilităţilor privind plata impozitului pe venit			2 000	
Total rulaj	17 000		54 100	20 750
Trecerea în cont a impozitului pe venit		14650	14 650	
Soldul la sfârşitul anului de gestiune, inclusiv	*2350*			
– *datorii privind impozitul pe venit*	*x*	*x*		*0*
– *creanţe privind impozitul pe venit (48 000 + 20 750 – 54 100 –17 000)*	*2 350*		*x*	*x*

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări pentru autocontrol

1. Care este structura cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit?
2. Cum se calculează datoria curentă privind impozitul pe venit?
3. Explicaţi apariţia creanţelor privind impozitul pe venit.
4. Modul de calculare şi contabilizare a datoriei amânate privind impozitul pe venit.
5. Expuneţi modul de calculare şi contabilizare a activului amânat privind impozitul pe venit.
6. Care sunt subiecţii impunerii la sursa de plată?
7. Exemplificaţi obiectele impunerii la sursa de plată a veniturilor.
8. Venituri (plăţi) sub formă de facilităţi acordate salariaţilor.
9. Modul de determinare a venitului rezultat în urma acordării salariatului de către patron a creditului sau împrumutului.
10. Care sunt sursele de venit ce nu se includ în venitul brut al salariatului în scopul impozitării la sursa de plată?
11. Scutirile personale: caracteristica generală şi modul de apreciere.
12. Modul de folosire a scutirii matrimoniale.
13. Care sunt mărimea şi condiţiile scutirii pentru persoanele întreţinute?
14. Modul de raportare a sumei scutirii personale neântrebuinţate ca scutire a anului viitor (în contul scutirii din anul viitor).
15. Documentele care permit atribuirea scutirii personale.
16. Care sunt cotele impozitului pe venit pentru persoanele fizice?
17. Modul de determinare a sumei impozitului reţinut la sursa de plată.
18. Arătaţi modul de reţinere a impozitului din alte surse efectuate în folosul rezidentului.
19. Arătaţi modul de reţinere a impozitului pe venit din dobânzi şi redevenţe.
20. Arătaţi modul de reţinere a impozitului din venitul plătit în folosul nerezidentului.

Scanned with OKEN Scanner

21. Care sunt termenele de plată a impozitului reținut la sursa de plată.
22. Care sunt activele de capital?
23. Cum se impozitează creşterile şi pierderile de capital?
24. Care este modul de calculare a uzurii în scopul impozitării?
25. Cum se înregistrează şi se utilizează pierderile fiscale?
26. Cum se contabilizează pierderile fiscale?
27. Cum se calculează şi de contabilizează la sfârşitul anului datoria (creanțele) privind impozitul pe venit?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4.
MODUL DE ÎNTOCMIRE ŞI PREZENTARE A DECLARAŢIEI CU PRIVIRE LA IMPOZITUL PE VENIT A PERSOANEI CE PRACTICĂ ACTIVITATE DE ANTREPRENOR

Obiectivele capitolului:

- *Prezentarea modului de întocmire şi prezentare a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor*
- *Dezvăluirea particularităţilor de calculare şi declarare a impozitului pe venit de către agenţii economici care au filiale şi subdiviziuni pe teritoriul Republicii Moldova*
- *Modul de întocmire şi prezentare a Declaraţiei de către întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier).*

4.1. Întocmirea şi prezentarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor

Modul de întocmire şi prezentare a Rapoartelor financiare anuale conţine o consecutivitate bine determinată de activităţi care sunt structurate în planul de lucru al compartimentului contabilităţii, coordonat cu alte secţii şi departamente economico-financiare ale întreprinderii. În cursul anului operaţiile economice sunt reflectate conform cerinţelor Standardelor Naţionale de Contabilitate, iar, la sfârşitul anului de gestiune, venitul contabil calculat se corectează pentru obţinerea venitului impozabil. Etapa finală reprezintă întocmirea Rapoartelor financiare contabile a căror mod de întocmire şi prezentare este reglementat de Legea contabilităţii, S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" şi S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti".

La întocmirea rapoartelor financiare o deosebită importanţă a are determinarea sumei efective a cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit. Calcularea şi reflectarea cheltuielilor (economiei)

Scanned with OKEN Scanner

privind impozitul pe venit se face prin Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor, scopul căreia este determinarea venitului impozabil (pierderii fiscale), impozitului pe venit calculat şi celui spre plată (spre recuperare) în perioada de gestiune curentă.

Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitatea de antreprenoriat se prezintă de către:

- orice persoană juridică rezident, cu excepţia autorităţilor publice şi instituţiilor publice, indiferent de prezenţa obligaţiei privind impozitul pe venit;
- întreprinderile rezidente cu statut de persoană fizică, întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier), precum şi alte persoane fizice, care practică activitate de antreprenor;
- reprezentanţele permanente ale nerezidentului în R.M., indiferent de prezenţa obligaţiei privind achitarea impozitului.

Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor se completează în conformitate cu instrucţiunile Serviciului Fiscal de Stat şi trebuie să fie prezentată acestuia la locul de înregistrare, nu mai târziu de 31 martie a anului care urmează după anul fiscal de gestiune.

În caz de încetare a activităţii pe parcursul anului fiscal, contribuabilul urmează, în termen de 5 zile după luarea deciziei, să informeze despre aceasta în scris Inspectoratul fiscal teritorial şi, în termen de 60 de zile, să prezinte Declaraţia cu privire la impozitul pe venit pentru întreaga perioada a anului de gestiune pe parcursul căruia contribuabilul a desfăşurat activitate de antreprenor.

În cazul depistării de către contribuabil, după 31 martie, în declaraţia prezentată organelor fiscale sau în documentul cu privire la venitul societăţii, a greşelilor care au drept consecinţă necesitatea introducerii corectărilor în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit sau în documentul cu privire la venitul societăţii, contribuabilul are dreptul să prezinte o Declaraţie corectată. Darea de seamă fiscală corectată este versiunea Declaraţiei precedente.

La prezentarea dării de seamă corectate, contribuabilului i se aplică, după caz, majorarea de întârziere (penalitatea) pentru perioada respectivă. Declaraţia cu privire la impozitul pe venit corectată, depusă înainte sau în termenul stabilit pentru prezentarea dărilor de

Scanned with OKEN Scanner

seamă fiscale pe o anumită perioadă fiscală se consideră dare de seamă fiscală pentru perioada respectivă.

Declarația cu privire la impozitul pe venit corectată nu va fi luată în considerare și, prin urmare, nu va fi modificată declarația precedentă dacă cea corectată a fost prezentată:

a) mai târziu de data stabilită pentru prezentarea dării de seamă pe perioada fiscală următoare dacă legislația fiscală nu prevede altfel;
b) după anunțarea unui control fiscal;
c) pe o perioadă supusă unei verificări documentare sau după ea.

Pentru completarea Declarației există formulare tipizate pe foi elaborate de Serviciul Fiscal de Stat.

Declarația constă din Declarația propriu-zisă, anexe la Declarație, subanexe.

Declarația propiu-zisă are drept scop determinarea venitului impozabil (pierderii fiscale), datoriei (creanțelor) privind impozitul pe venit și sumei impozitului pe venit de achitat (recuperat). Declarația propriu-zisă cuprinde următorii indicatori care pariticipă la calcule:

- *profitul (pierderea) obținut în perioada de gestionare până la impozitare, numit* ***venit contabil (pierdere contabilă);***
- *ajustarea (majorarea/micșorarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscale;*
- *ajustarea (majorarea/micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale;*
- *suma cheltuielilor efective legate de donațiile în scopuri filantropice și de sponsorizare;*
- *suma cheltuielilor efective neconfirmate documentar;*
- *suma pierderilor fiscale raportate din perioadele fiscale precedente permise spre deducere în perioada fiscală;*
- *suma venitului impozabil (pierderilor fiscale);*
- *cota impozitului pe venit, exprimată în procente;*
- *suma impozitului pe venit;*
- *suma facilităților și scutirilor aferente impozitului pe venit;*
- *suma trecerilor în cont;*
- *suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal (prin reținere la sursă sau în avans);*
- *suma impozitului pe venit spre plata (spre restituire de la buget).*

Scanned with OKEN Scanner

Anexele reprezintă calcule suplimentare care au scopul facilitării şi prezentării modului de determinare a unor indicatori din Declaraţia propiu zisă. Declaraţia conţine zece anexe care se numerotează prin cifre şi litera „D":

- *Anexa 1D "Ajustarea (majorarea/micşorarea) veniturilor conform prevederilor legislaţiei fiscale"* necesară pentru calcularea sumei pe rândul 020 din Declaraţie;
- *Anexa 2D "Ajustarea (majorarea/micşorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale"* – pentru calcularea sumei pe rândul 030;
- *Anexa 3.1D "Suma venitului scutit de impozitare"* – pentru calcularea sumei pe rândul 0902;
- *Anexa 3.2D "Suma impozitului pe venit (pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică) "* – pentru calcularea sumei pe rândul 120;
- *Anexa 3.3D "Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit"* – pentru calcularea sumei pe rândul 130;
- *Anexa 4D "Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar"* – pentru calcularea sumei pe rândul 1601;
- *Anexa 5D "Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată"* – pentru calcularea sumei pe rândul 1602;
- *Anexa 6D "Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor, care urmează a fi trecut în cont "* – pentru calcularea sumei pe rândul 1802;
- *Anexa 7D „Suma impozitului pe venit care urmează a fi achitat în rate în anul următor anului de gestiune";*
- *Anexa 8D „Informaţia cu privire la persoanele ce practică activitate de antreprenor în componenţa agentului economic-persoană fizică".*

Anexele 1D – 7D se completează de toţi contribuabilii, iar anexele 3.2D şi 8D – de întreprinderile individuale, gospodăriile ţărăneşti.

În cazul în care pentru perioada fiscală respectivă conform modului expus în art.83 alin.(4) şi art.188 din C.F., Declaraţia se prezintă repetat (în urma depistării unor greşeli), se completează Anexa D "Informaţie despre Declaraţiile cu privire la impozitul pe venit, prezentate anterior" şi

Scanned with OKEN Scanner

conţine date privind data, numărul declaraţiilor prezentate în anul curent, precum şi sumele rezultatului financiar, venitului impozabil şi impozitului pe venit calculate şi spre plată.

Subanexele reprezintă note suplimentare la anexele în care se efectuează calculele necesare în vederea determinării indicatorilor respectivi din anexe şi Declaraţie.

Declaraţia conţine următoarele subanexe, ele fiind de fapt anexe la anexe:

- *anexa 1.1D "Venitul din donarea activelor, cu excepţia activelor de capital"* – notă suplimentară pentru completarea rândului 0207 din anexa 1D;
- *anexa 1.2 D "Rezultatul din operaţiunile legate de activele de capital"* - notă suplimentară pentru completarea rândului 0208 din anexa 1D;
- *anexa 2.1D "Cheltuieli de reprezentanţă"* – notă suplimentară pentru completarea rândului 0304 din anexa 2D;
- *anexa 2.2 D "Cheltuieli legate de achitarea dobânzilor privind datoriile, folosite în scopul obţinerii venitului din investiţii"* - notă suplimentară pentru completarea rândului 03024 din anexa 2D.

În cazul în care agentul economic ce prezintă declaraţia, în anul 2004 a beneficiat de anumite facilităţi fiscale la plata impozitului pe venit, acesta urmează să anexeze la Declaraţie un formular numit "Facilităţi".

Aceste facilităţi pot fi legate de:

- neimpozitarea unei părţi sau a întregului venit impozabil pentru perioada fiscală 2004;
- neachitarea parţială sau totală a sumei calculate a impozitului pe venit pentru perioada fiscală 2004.

Unele din aceste facilităţi sânt prezentate în tabelul de mai jos:

Nr. crt.	Codul facilităţii	Beneficiarii facilităţilor	Categoria facilităţii	Denumirea legii	Nr. şi data legii	Termenul acordării facilităţii
1		2	3	4	5	6
Scutire aferentă neimpozitării venitului impozabil						
1.	4	Rezidenţii zonelor antreprenoriatului liber	Se scutesc de impozitul pe venit obţinut de la producţia agricolă produsă în zonă.	Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F.	Nr.1164-XIII din 24.04.1997	5 ani

Scanned with OKEN Scanner

2.	5	Rezidenţii zonelor antreprenoriatului liber	Se scutesc de impozitul pe venit dacă au investit pentru dezvoltarea zonei un capital de 250 mii dolari S.U.A.	Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F.	Nr.1164-XIII din 24.04.1997	5 ani
3.	23	Agenţii economici, producţia activităţilor de bază ale cărora se determină conform subsecţiunilor 14-21, 24-36, 45 şi 60 din Clasificatorul Activităţilor din Economia Moldovei	Au dreptul la reducerea venitului impozabil cu o sumă calculată prin înmulţirea salariului mediu anual pe ţară din anul precedent, dar nu mai mare de venitul impozabil	Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F.	Nr.1164-XIII din 24.04.1997	Nelimitat
4.	30	Agenţii economici care au beneficiat de facilităţi	Mijloacele băneşti sub formă de impozite şi de taxe calculate, dar lăsate la dispoziţia lor se consideră venit neimpozabil.	Legea bugetului de stat pe anul 2004	Nr.474-XV din 27.11.2003	1 an
Scutire aferentă plăţii impozitului pe venit						
5.	1	Întreprinderile cu investiţii străine, capitalul statutar al cărora depăşeşte 250 mii dolari S.U.A	Se scutesc de plata impozitului pe venit în mărime de 50% din venitul brut (80% în dezvoltarea producţiei proprii)	Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F.	Nr.1164-XIII din 24.04.1997	5 ani
6.	15	Agenţii micului business, gospodăriile ţărăneşti (de fermier) ce corespund cerinţelor legate de numărul de salariaţi şi suma vînzărilor nete	Sînt scutiţi de impozitul pe venit	Codul fiscal	Nr.1163-XIII din 24.04.1997	3 ani
7.	17	Agenţii micului business care obţin venit de la comercializarea producţiei proprii şi /sau de la prestarea serviciilor	Au dreptul la o reducere de 35% a cotelor impozitului pe venit prevăzute la art.15 din Codul fiscal la expirarea termenului de acordare a scutirii prevăzute în alin.(3)	Codul fiscal	Nr.1163-XIII din 24.04.1997	2 ani

Scanned with OKEN Scanner

Ordinea întocmirii şi prezentării Declaraţiei cuprinde următoarele trei etape:

- *pregătirea, analiza şi prelucrarea informaţiei necesare;*
- *întocmirea Declaraţiei;*
- *reflectarea în contabilitate a informaţiei determinate în Declaraţie.*

Etapele date într-o consecutivitate logică au scopul calculării corecte a cheltuielilor privind impozitul pe venit şi sumei impozitului pe venit spre plată a întreprinderii.

Raportul între sistemul contabil şi cel fiscal se conturează la sfârşitul anului fiscal şi este legat de întocmirea Rapoartelor financiare şi Declaraţiei privind impozitul pe venit.

Prima etapă constă în pregătirea, analiza şi prelucrarea informaţiei necesare şi include următoarele proceduri:

1. **Determinarea profitului până la impozitare, numit venit contabil (pierdere contabilă).** Venitul contabil (pierderea neacoperită) al perioadei de gestiune curente se determină la întocmirea Raportului privind rezultatele financiare, utilizând informaţia din conturile claselor VI "Venituri" şi VII "Cheltuieli". Sumele posturilor acestui raport sunt preluate din registrele conturilor menţionate şi reprezintă rulajele acestora (solduri intermediare).

Venitul contabil se reflectă pe rd.130 din Raportul privind rezultatele financiare şi serveşte drept bază pentru determinarea venitului impozabil (pierderii fiscale).

Exemplu. *Întreprinderea S.R.L. „Bilanţ" în 2004 a înregistrat un venit contabil (profit până la impozitare), în sumă de 260 400 lei.*

Suma dată este reportată pe rd.010 "Profitul (pierdere) obţinut în perioada gestionară până la impozitare (conform Raportului privind rezultatele financiare)" din Declaraţie.

Venitul contabil (pierderea contabilă) este prezentat în Declaraţie în formă descifrată a calculului prin diferenţa dintre suma totală a veniturilor (rd.0101) şi suma cheltuielilor (rd.0102), constatate conform datelor contabilităţii financiare :

260 400 lei = 1 546 300 lei – 1 285 900 lei.

2. **Determinarea sumei totale a ajustărilor veniturilor şi a cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale.** Venitul contabil, transpus în Declaraţie, este corectat cu sumele din rândurile 020 şi 030 din

Scanned with OKEN Scanner

Declarație. Aceste valori sunt determinate în anexele 1D şi 2D care conțin informații privind sumele veniturilor şi cheltuielilor calculate şi constatate în contabilitate şi în scopuri de impozitare în perioada curentă, precum şi diferențele dintre acestea, care pot fi negative sau pozitive. Pentru determinarea diferențelor permanente şi temporare trebuie acumulată şi analizată informația din registrele analitice şi sintetice contabile şi efectuate calcule în scopuri de impozitare.

Un calcul mai complex în cadrul acestei proceduri este determinarea sumei uzurii mijloacelor fixe, precum şi a rezultatelor din ieşirea lor.

Operația 2.1 Determinarea sumei uzurii în scopuri de impozitare. În acest scop este necesar de completat *Registrul de evidență a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării* (în continuare Registru) pentru anul respectiv.

La 1 ianuarie 2004 baza valorică a mijloacelor fixe a întreprinderii S.R.L. „Bilanț" este prezentată în tabelul de mai jos.

Tabelul 2.20

Clasificarea mijloacelor fixe ale întreprinderii Bilanț SRL pe categorii de proprietate la 1 ianuarie 2004

Nr. crt.	Categoria de proprietate	Numărul de obiecte, buc	Baza valorică ajustată, lei
1	I – Clădirea depozitului	1	1 606 000
2	II	-	0
3	III	3	74 000
4	IV – autoturisme	4	191 000
5	V- computere	10	47 000
Total		-	1 918 000

În iulie 2004 au fost procurate mijloace fixe de categoria IV la valoarea de intrare – 12 000 lei şi au fost efectuate reparații a obiectelor din categoria a V de proprietate în sumă de 6200 lei.

În contabilitate uzura s-a calculat conform metodei liniare pentru toate mijloacele fixe existente, deoarece funcționarea lor nu este influențată de activitatea comercială şi a constituit 41 300 lei (8200 + 21 400 + 11 700). În scopuri de impozitare suma uzurii a fost calculată în Registrul de evidență a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării conform cerințelor dezvăluite în § 3.5.

Scanned with OKEN Scanner

Registrul de evidenţă a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate şi a uzurii acestora în scopul impozitării pentru perioada de gestiune 2004

Lei

Categoria de proprietate şi norma de uzură	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune (B_i)	Suma intrărilor ($S_{intr.}$)						Suma corectărilor (S_c)					Suma ieşirilor ($S_{ieşir}$)							Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune (B_{sf})	Uzura calculată	Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune următoare
		Procurarea sau crearea mijloacelor fixe	Donaţii	Reintrarea după ieşirea forţată	Din conservare	Alte intrări	Total	Depăşirea limitei cheltuielilor de reparaţie	Suma TVA (S_{TVA})	Suma valorii restante presupuse a mijloacelor fixe în cazul lichidării în legătură cu uzura	Alte corectări	Total	Comercializare	Donaţie	Ieşire forţata	Conservare	Lichidare	Alte ieşiri	Total			
1	2	3	4	5	6	7	8 (3+4+5 +6+7)	9	10	11	12	13 (9+10 +11+12)	14	15	16	17	18	19	20 (14+19 +16+17 +18+19)	21 (2+8 +13-20)	22 (21x1)	23 (21-22)
I –5%																						
Depozit	**1606000/1**												1508000/1						1508000/1	98000/0	0	0
Total I	**1606000/1**												1508000/1						1508000/1	98000/0	0	0
II –8%	-																					
III –10%	**74000/3**																			74000/3	7400	66600
IV –20%	**191000/4**	12000					12000						285000/3						285000/3	(82000)/1	0	0
V –30%	**47000/10**							1500				1500	14167/3						14167/3	34333	10300	24033
Total	**1918000**	12000					12000	1500				1500	1807167						1807167	124333	17700	90633

Scanned with OKEN Scanner

Sumele uzurii calculate în contabilitate şi în scopuri de impozitare au fost reflectate în Anexa 2D a Declaraţiei în care se calculează diferenţa. Conform calculelor efectuate s-a obţinut o diferenţă temporară deductibilă egală cu 23 600 lei (17 700 – 41 300).

În coloana 3 "Procurarea sau crearea mijloacelor fixe" se reflectă suma aparatului de casă procurat – 12 000 lei. În coloana 9 "Depăşirea limitei cheltuielilor de reparaţie" se reflectă la categoria V de proprietate suma depăşirii cheltuielilor pentru reparaţia utilajului - 1 500 lei (6 200 – (47 000 x 10: 100).

În coloana 14 "Comercializare" se reflectă suma obţinută din vânzarea mijloacelor fixe (oper. 8, 12, 14).

Pentru completarea Declaraţiei se va utiliza informaţia privind operaţiile economice efectuate de S.R.L. „Bilanţ" pe parcursul anului fiscal 2004.

În cursul anului 2004 S.R.L. "Bilanţ" a efectuat următoarele operaţii economice (extras):

Nr. crt.	Conţinutul operaţiei economice	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			Debit	Credit
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1.	Calcularea dividendelor de la S.A. "Sidex Grup" – nerezident al R.M.	2 600	228	621
2.	Reflectarea cheltuielilor de deplasare a lucrătorilor întreprinderii: • în limita normei • peste limită	 2 600 1 400	 713 713	 227 227
3.	Reflectarea cheltuielilor de reprezentanţă	15 200	713	227
4.	Reflectarea cheltuielilor sub formă de donaţii în scopuri filantropice	2 000	713	242
5.	Reflectarea cheltuielilor neconfirmate documentar efectuate de titularul de avans	620	713	227
6.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe în contabilitatea financiară: – depozitului – autoturismelor – utilajului	 8200 21400 11700	 713 713 713	 124 124 124
7.	Calcularea dobînzilor aferente titlurilor de valoare de stat	2500	288	621

Scanned with OKEN Scanner

8.	Reflectarea valorii utilajului vândut (3 obiecte): – la suma venitului (fără TVA) – la suma TVA	 14 167 2 833	 229 229	 621 534
9.	Casarea sumei uzurii acumulate a utilajului în cursul perioadei de exploatare	14 000	124	123
10.	Casarea valorii de bilanţ a utilajului vândut	11 000	721	123
11.	Casarea valorii de bilanţ a autoturismelor vândute	211 667	721	123
12.	Reflectarea valorii autoturismelor vândute (3 obiecte): – la suma venitului (fără TVA) – la suma TVA	 285 000 57 000	 229 229	 621 534
13.	Casarea valorii de bilanţ a depozitului vândut	1576000	721	123
14.	Reflectarea valorii depozitului vândut: – la suma venitului (fără TVA) – la suma TVA	 1508000 301 600	 229 229	 621 534
15.	Casarea valorii de bilanţ a mărfurilor pierdute în urma inundaţiei	16 000	723	217
16.	Reflectarea sumei sub formă de compensaţie de la compania de asigurări pentru mărfurile pierdute în urma inundaţiei	19 000	242	623
17.	Casarea valorii de bilanţ a produselor finite donate (valoarea de piaţă 2100 lei)	1 900	722	217
18.	Calcularea primelor de asigurare complexă a mărfurilor la depozit	24 000	713	533
19.	Calcularea primelor de asigurare pentru asigurarea răspunderii civile	11 400	713	533
20.	Calcularea primelor de asigurare pentru asigurarea riscurilor financiare	3 000	713	533
21.	Reflectarea datoriei privind serviciile de consultanţă de la întreprinderea individuală – persoană interdependentă care utilizează metoda de casă	21 000	713	521
22.	Calcularea şi achitarea amenzii privind TVA	3 600	714 534	534 242
23.	Reflectarea valorii de vînzare a mărfurilor vândute (fără TVA şi accize)	450 000	221	611
24.	Reflectarea serviciilor de locaţiune a depozitului: – la suma venitului (fără TVA) – la suma TVA	 26 000 5 200	 228 228	 612 534
25.	Înregistrarea valorii de procurare a aparatului de casă (fără TVA)	12 000	123	521
26.	Reflectarea trecerii în cont a TVA aferentă aparatului de casă	2 400	534	521

Scanned with OKEN Scanner

27.	Achitarea în cursul anului a impozitului pe venit în rate (trimestrial)	16 000	225 534	534 242
28.	Încasarea mijloacelor băneşti pentru stingerea creanţelor pe termen scurt aferente serviciilor de locaţiune	29 900	242	228
29.	Reflectarea impozitului pe venit reţinut la sursa de plată pentru serviciile de locaţiune	1 300	225	228

Operaţia 2.2 Completarea anexelor la Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor

Ajustările veniturilor şi cheltuielilor cu care se corectează venitul contabil se determină în anexele 1 D şi 2 D ale Declaraţiei prin diferenţa dintre sumele din col.3 şi col.2.

Pentru ajustările veniturilor sunt destinate anexele 1 D, 1.1 D şi 1.2 D.

Anexa 1 D Notă la rândul 020 "Ajustarea (majorarea/ micşorarea) veniturilor conform prevederilor legislaţiei fiscale"

În rândul 0201 "Dividendele de la agenţii economici - nerezidenţi, calculate, dar neprimite" se reflectă suma dividendelor de la nerezidenţi, calculate în contabilitatea financiară, dar care nu sunt încasate în anul curent şi urmează a fi primite în viitor.

În col.2 sunt reflectate sumele dividendelor, calculate în contabilitate – 2 600 lei, în col.3 – zero lei, în col.4 – suma diferenţei (2600) lei (oper. 1).

Diferenţa de 2 600 lei reprezintă o diferenţă temporară impozabilă aferentă venitului, care micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală) de la care se calculează datoria amânată privind impozitul pe venit.

Extras din anexa 1 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 - col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
Dividendele de la agenţii economici - nerezidenţi, calculate, dar neprimite (art.18 (m) din C.F.)	0201	2 600	0	(2 600)

În rândul 0202 "Dividende de la agenţii economici - nerezidenţi, calculate în perioada fiscală anterioară, dar primite în

Scanned with OKEN Scanner

perioada fiscală curentă" se reflectă suma dividendelor primite de la nerezidenti, care în perioadele fiscale au fost numai calculate şi cu suma cărora a fost micşorat venitul impozabil. Dacă în perioadele fiscale precedente venitul contabil n-a fost micşorat cu suma dividendelor calculate, în perioada fiscală a primirii dividendelor corectări nu se fac şi, respectiv, nu se efectuează înscrieri în rd.0202.

Suma diferenţei calculată pe acest rând reprezintă o diferenţă temporară impozabilă reversată aferentă venitului, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent. În cazul reversării acestei diferenţe în contabilitate se calculează şi se reflectă anularea datoriei amânate privind impozitul pe venit proporţional cu suma datoriei aferente dividendelor achitate.

Întreprinderea „Bilanţ" va reflecta pe acest rând suma dividendelor reflectate pe rd.0202 la suma şi în anul încasării efective.

În rândul 0203 "Dobânzile de la hârtiile de valoare de stat emise în Republica Moldova" se reflectă suma veniturilor, obţinute sub formă de dobânzi de la titlurile de valoare de stat, reflectate în contabilitatea financiară. În scopuri de impozitare aceste sume nu se impun cu impozitul pe venit până în anul 2015 conform art.24 (8) din Legea cu privire la administrarea impozitului pe venit şi pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal.

În exemplul prezentat în col.2 va fi reflectată suma de 2500 lei, iar în col.3 - zero lei. Această corecţie reprezintă o diferenţă permanentă aferentă venitului, care micşorează venitul impozabil (sau majorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent (oper. 7).

Rândul 02041 „Venitul obţinut din înlocuirea proprietăţii" se completează dacă în rezultatul unor situaţii de forţă majoră (incendii, inundaţii, furturi) are loc pierderea proprietăţii şi este primită o oarecare compensaţie ca înlocuire forţată a proprietăţii, care conform art.22 din C.F., este neimpozabilă.

În coloana 2 se completează în anul în care a fost primită compensaţia, în care se indică suma reflectată în creditul contului 623 "Venituri excepţionale", iar în col.3 se înscrie zero.

Scanned with OKEN Scanner

Extras din anexa 1 D

(lei)

Corectări	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 - col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
Venitul obţinut din înlocuirea proprietăţii (C.F. , art.22) (în col.2 se indică suma veniturilor excepţionale reflectate în creditul contului 623)	02041	19 000	0	(19 000)

Rândul 02042 "Venitul obţinut ca rezultat al neînlocuirii sau înlocuirii parţiale a proprietăţii" este în corelaţie cu rd.02041 şi se completează în cazul în care suma compensaţiei primite ca consecinţă a ieşirii forţate a proprietăţii sau deteriorării ei parţiale n-a fost investită sau a fost investită parţial la procurarea (construcţia) altei proprietăţi de acelaşi fel (reparaţia proprietăţii deteriorate parţial) pe parcursul perioadei permise spre înlocuire. Coloana 2 nu se completează, iar în coloana 3 se reflectă diferenţa dintre suma compensaţiei primite şi suma mijloacelor îndreptate pentru procurarea (construcţia) proprietăţii de acelaşi fel sau pentru reparaţia proprietăţii deteriorate pe parcursul perioadei permise spre înlocuire (sfârşitul anului următor celui, în care s-a produs pierderea sau deteriorarea parţială).

În exemplul dat compensaţia primită de la compania de asigurări în sumă de 19 000 lei a fost utilizată la procurarea mărfurilor similare celor pierdute în sumă de 18 000 lei. În acest caz în coloana 3 din rd.02042 în anul pierderii mărfurilor va fi reflectată suma 1 000 lei (19 000 - 18 000), care reprezintă venitul impozabil ce corespunde sumei neutilizate a compensaţiei pentru înlocuirea produselor. Diferenţa (1 000 lei) micşorează venitul impozabil (sau majorează pierderea fiscală) şi este o diferenţă permanentă aferentă venitului (oper. 16).

Rândul 0205 "Venitul obţinut din modificarea metodei de evidenţă" (art.44 (8) din C.F.) este completat de persoanele care au trecut de la metoda de casă la metoda specializării exerciţiilor.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul primit de la modificarea metodei de evidenţă se determină ca diferenţă dintre venitul determinat prin metoda de casă şi venitul determinat prin metoda specializării exerciţiilor de la vânzarea soldurilor producţiei (lucrărilor, serviciilor) expediate spre realizare, dar neachitate conform situaţiei la momentul trecerii la altă metodă de evidenţă. În conformitate cu Codul fiscal (art.44 alin.(8)) din două treimi din venitul obţinut în anul trecerii de la metoda de casă la metoda specializării exerciţiilor se reportează în scopul impozitării în părţi egale pe fiecare din următorii doi ani fiscali, în anul modificării metodei de contabilitate.

Reieşind din cele spuse:

- col.2 se completează numai în anul modificării metodei de evidenţă cu suma totală a excedentului obţinut în rezultatul modificării metodei de evidenţă conform art. 44 (8) din C.F.;
- col.3 se completează în primii trei ani de modificare a metodei de evidenţă, inclusiv anul modificării, câte o treime (1/3) din excedentul dat.

În rândul 0206 "Venitul obţinut din vânzarea mijloacelor fixe" se reflectă profitul obţinut în urma vânzării mijloacelor fixe constatat în contabilitatea financiară şi în scopuri de impozitare.

Astfel, în col.2 se reflectă suma profitului, obţinută în contabilitatea financiară din vânzarea mijloacelor fixe folosite în activitatea de antreprenor, cît şi mijloacele fixe nefolosite în activitatea de antreprenor (obiectele de menire social - culturală, mijloacele fixe, aflate la conservare), iar în col.3 – venitul din ieşirea mijloacelor fixe constatat în scopul impozitării şi indicat în registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopuri de impozitare în conformitate cu Regulamentul cu privire la modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării.

În cazul vânzării mijloacelor fixe, care la momentul realizării n-au fost folosite în activitatea de întreprinzător, venitul de la vânzarea lor se determină ca diferenţa dintre suma încasată şi:

a) baza valorică – dacă se vând mijloacele fixe aflate la conservare. Baza valorică a mijloacelor fixe conservate se determină în conformitate cu prevederile Codului fiscal;

Scanned with OKEN Scanner

b) valoarea de bilanţ conform datelor contabilităţii financiare – dacă se vând mijloace fixe de categorii, diferite de cele indicate la lit. a) care de asemenea nu sunt folosite în activitatea de antreprenor (obiecte de menire social-culturală).

În cazul S.R.L. „Bilanţ" profitul a constituit:

- *din vânzarea utilajului 3 167 lei (14 167 – 11 000);*
- *din vânzarea autoturismelor 73 333 lei (285 000 – 211 667).*

Total – 76 500 lei.

În col.2 se va reflecta suma de 76 500 lei, iar în col.3 – suma de 82 000 lei. Diferenţa (5 500 lei) reprezintă o parte din diferenţa temporară unică privind uzura mijloacelor fixe.

Extras din anexa 1 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 – col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
Venitul obţinut din vânzarea mijloacelor fixe(C.F., art.27, alin.(2))	0206	76 500	82 000	5 500

Rândul 0207 „Venitul din donarea activelor, cu excepţia activelor de capital" se completează numai la donator în cazul efectuării donaţiilor de active, cu excepţia activelor de capital. Conform art. 42 din C.F. donaţiile sunt tratate ca vânzare a activelor donate la valoarea cea mai mare dintre preţul de piaţă şi baza valorică (valoarea de bilanţ) a acestor active.

În contabilitatea financiară nu se constată venit, ci numai cheltuieli în mărimea valorii de bilanţ a activelor donate, de aceea coloana 2 nu se completează.

În scopuri de impozitare activele donate se consideră ca fiind vândute, prin urmare, se completează col.3. Venitul din donare se determină în prealabil în anexa 1.1D care se completează astfel:

1) dacă se donează mijloace fixe care anterior au fost folosite în activitatea de antreprenor, în col.2 din anexa 1.1D se reflectă baza valorică a acestor mijloace fixe;

Scanned with OKEN Scanner

2) dacă se donează alte active, cum ar fi mărfuri, produse, materiale, în col. 2 se va reflecta valoarea lor de bilanţ reflectată în contabilitatea financiară – 1900 lei;
3) în col.3 a anexei 1.1D se reflectă valoarea de piaţă a activelor donate, iar în col.4 – mărimea maximă reflectată în coloanele 2 şi 3. Suma col.4 din anexa 1.1D se reflectă în col.3 a rândului 0209 din anexa 1D.

În exemplul prezentat în col.2 a anexei 1.1 D se reflectă suma de 1 900 lei, iar în col.3 – suma de 2 100 lei. Valoarea maximă dintre valoarea de bilanţ şi de piaţă a mărfurilor la momentul donării – 2100 lei – se reflectă în col.4 a anexei 1.1 D. Această sumă se trece în col.3 rd.0207 şi reprezintă o diferenţă permanentă aferentă venitului, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului de gestiune.

Extras din anexa 1 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 – col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
Venitul din donarea activelor, cu excepţia activelor de capital	0207	X	2 100	2 100

Rândul 0208 „Rezultatul din operaţiunile legate de activele de capital" se completează de către persoanele, care pe parcursul perioadei fiscale, au efectuat operaţii (realizare, schimb sau alt mod de înstrăinare) cu activele de capital. Suma acestui rând este determinată în anexa 1.2D.

În rd.0208, col.2 din Anexa 1.2D se reflectă rezultatul (venitul, pierderea) din operaţiile cu activele de capital constatat în contabilitatea financiară pe fiecare activ, care este definit ca activ de capital. În cololanele 3 şi 4 se reflectă rezultatul obţinut pentru fiecare din aceste active, conform prevederilor C.F. Indicatorii coloanelor 5, 6, 8 se determină prin calcul. În col.7 se reflectă suma pierderilor de capital nepermise spre deducere în perioadele fiscale precedente, dar permise spre deducere în perioada fiscală curentă, iar în coloana 10 - suma pierderilor de capital nepermise spre deducere în anul fiscal curent, dar care urmează a fi raportate în anii fiscali

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

următori, adică suma care urmează a fi reflectată în următorul an fiscal - col.7.

Datele din Anexa 1.2D se transferă în rd.0208 în felul următor: totalul col.2 din Anexa 1.2D - în col.2, rd.0208; totalul col.9 din Anexa 1.2D - în col.3, rd.0208.

În rândul 0209 "Suma venitului de la stingerea creanţelor decontate anterior pe seama cheltuielilor perioadei gestionare, inclusiv prin rezervele formate în conformitate cu prevederile S.N.C., însă nepermise spre deducere conform C.F." se reflectă suma venitului obţinut, conform datelor contabilităţii financiare, de la încasarea creanţelor raportate anterior la cheltuielile perioadei fie direct, fie prin intermediul unei rezerve (rezerva pentru casarea creanţelor compromise) în calitate de datorii compromise, însă în baza prevederilor art.31 (1) din C.F., nedeductibile. În col.2 se reflectă suma venitului respectiv constatat conform datelor contabilităţii financiare, iar în col.3 – 0.

În **rândul 02010** „Venitul obţinut sub formă nemonetară (se evaluează la preţul de piaţă)" se reflectă venitul obţinut sub formă nemonetară: în col.2 – la valoarea contractuală, iar în col.3 – la valoarea contractuală care nu trebuie să fie mai mică decât cea de piaţă. Evaluarea venitului obţinut sub formă nemonetară în scopuri fiscale se efectuează în conformitate cu prevederile legislaţiei (art.5 din C.F., Hotărârea Guvernului R.M. nr.340 din 26 aprilie 1999 "Cu privire la măsurile urgente de restructurare a întreprinderilor").

În **rândul 02011** „Contribuţiile la capitalul unui agent economic" se reflectă venitul rezultat din transmiterea proprietăţii în schimbul unei cote de participaţie (pachetului de acţiuni) conform art.20 (m) şi 55 din C.F..

În **rândul 02012** „Mijloacele băneşti obţinute din fondurile speciale şi utilizate în conformitate cu destinaţia fondurilor, specificate în baza legislaţiei fiscale ca neimpozabile" se reflectă mijloacele băneşti constatate în contabilitatea financiară ca venit şi obţinute din fondurile speciale. La utilizarea acestor mijloace în funcţie de destinaţia fondurilor, conform legislaţiei în vigoare, veniturile respective, reprezintă venituri neimpozabile.

În **rândul 02013** „Penalităţile şi amenzile anulate calificate de actul legislativ corespunzător drept neimpozabile" se indică suma penalităţilor şi amenzilor anulate şi calificate de actele legislative respective drept neimpozabile.

În **rândul 02014** „Veniturile obţinute în urma utilizării facilităţilor fiscale la plata impozitului pe venit" se indică veniturile obţinute în urma utilizării facilităţilor fiscale la plata impozitului pe venit care se constată în contabilitatea financiară în anul fiscal în care există o certitudine fermă că sumele facilităţilor la impozitul pe venit nu vor fi supuse restituirii (achitării) la buget. La aplicarea impozitului pe venit aceste sume sunt neimpozabile.

În **rândul 02015** „Venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic în caz că formarea acesteia este o urmare a insolvabilităţii contribuabilului" se indică venitul rezultat din neachitarea datoriei în cazul în care formarea acesteia este o urmare a insolvabilităţii contribuabilului. Venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic în legătură cu expirarea termenului de prescripţie stabilit prin Codul civil sau lichidarea creditorului, reprezintă, conform art.18 (j) din C.F., sursă de venit impozabilă. Excepţie fac cazurile în care formarea acestei datorii este o urmare a insolvabilităţii contribuabilului. Termenele de prescripţie generale şi speciale se determină în conformitate cu prevederile Codului civil. Nu se consideră drept venit impozabil, potrivit prevederilor art.18 (j) din C.F., venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic în cazul în care ultimului i s-a intentat un proces de insolvabilitate, masa lui debitoare nu este suficientă pentru satisfacerea cerinţelor creditorului (creditorilor), şi situaţia creată este confirmată prin decizia instanţei de judecată.

În **rândul 02016** „Altele" se reflectă veniturile neindicate în Anexa 1D, pentru care legislaţia fiscală prevede alte reguli decât cele stabilite de S.N.C.

În rândul 020 "Total" al anexei 1D se reflectă suma totală a corecţiilor veniturilor, care se reportează cu semnul corespunzător în rd.020 al Declaraţiei propriu-zisă.

Potrivit operaţiilor economice convenţionale ale S.R.L. „Bilanţ" suma corecţiilor veniturilor va fi negativă şi va constitui (15 500) lei (-2600 – 2500 – 19000 + 1000 + 5500 + 2100).

Scanned with OKEN Scanner

Această sumă se reflectă în rd.020 al Declaraţiei în paranteze şi micşorează venitul impozabil al întreprinderii în anul fiscal.

Determinarea sumei corectărilor cheltuielilor în scopul impozitării are loc în anexele 2 D, 2.1 D şi 2.2 D.

Anexa 2 D Notă la rândul 030 "Ajustarea (majorarea/ micşorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale".

În **rândul 0301** "Cheltuielile personale şi familiale" se reflectă suma cheltuielilor personale şi familiale, suportate de întreprindere şi constatate ca cheltuieli ale perioadei, dar nepermisă spre deducere conform art.23 şi 24 (2) din C.F.

Diferenţa calculată pe acest rând reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent.

Întreprinderea "Bilanţ" în 2004 nu a reflectat sume pe acest rând deoarece nu a suportat asemenea cheltuieli.

Rândul 0302 "Cheltuielile de delegaţii" este destinat reflectării cheltuielilor aferente deplasărilor în scopuri de antreprenoriat ale angajaţilor întreprinderii. În col.2 se reflectă suma cheltuielilor de delegaţii constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – suma cheltuielilor în limita normelor, stabilite de Hotărârea Guvernului R.M. 836 din 24.06.02.

În exemplul prezentat, în col.2 se reflectă suma de 4 000 lei, iar în col.3 - suma de 2600 lei recunoscută în scopuri fiscale. Ca urmare, s-a obţinut o diferenţă (1400 lei) care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent şi reprezintă diferenţa permanentă aferentă cheltuielilor (oper. 2).

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 – col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Cheltuielile de delegaţii (CF, art.24, alin.(3))	0302	4000	2600	(1400)

Scanned with OKEN Scanner

În rândul 0303 "Cheltuielile de asigurare" se reflectă suma cheltuielilor privind asigurarea proprietăţii, salariaţilor etc.

În col.2 se prezintă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – cheltuielile achitate sau suportate privind asigurarea conform tipurilor de asigurări indicate în Hotărârea Guvernului R.M. nr. 484 din 04.05.1998.

În exemplul dat în col.2 se reflectă suma de 38400 lei, iar în col.3 – de 35400 lei, mai puţin cu 3000 lei - primă pentru riscuri financiare, care constituie o asigurare nerecunoscută ca deduceri în scopuri de impozitare. Diferenţa (3000 lei) majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent şi reprezintă diferenţa permanentă aferentă cheltuielilor.

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3 – col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri de impozitare	
A	1	2	3	4
Cheltuieli de asigurare a persoanelor juridice	0303	38400	35400	(3 000)

În rândul 0304 "Cheltuielile de reprezentanţă" se reflectă suma cheltuielilor de reprezentanţă, în col.2 – suma cheltuielilor efective constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – suma cheltuielilor în limita normativelor stabilite prin Hotărârea Guvernului R.M. nr. 130 din 06.02.98.

Determinarea limitei date se efectuează în anexa 2.1 D care se completează astfel:

Suma din rd.03045 col.4 anexa 2.1D se transfera în col. 2 rd.0304 anexa 2D, iar suma din rd.0304 col.4 anexa 2.1D – în col. 3 (oper. 3)

În exemplul dat anexa 2.1 D se completează în modul următor:

- în rd.03041 col.2 se reflectă suma tuturor veniturilor calculate în contabilitatea financiară – 1 546 300 lei (rd.0101 al Declaraţiei) ;

Scanned with OKEN Scanner

- în rd.03042 col.2 se reflectă suma corecţiilor (ajustărilor) veniturilor din rd.020 al Declaraţiei – (15500) lei;
- în rd.03043 col.2 se reflectă suma venitului brut determinată ca suma rd.03041 + rd.03042 şi este egal cu 1530800 lei;
- rd.030431 col.2 conţine informaţii privind venitul din vânzarea mărfurilor fără TVA şi accize - 450 000 lei;
- în rd.030432 col.2 se reflectă suma altor venituri, cu excepţia veniturilor din vânzarea mărfurilor, determinată ca diferenţă dintre sumele rândurilor 03043 şi 030431 şi constituie 1080800;
- în rd.030431 col.4, se reflectă suma cheltuielilor de reprezentanţă, calculată ca limită în mărime de 0,5% din suma veniturilor de la vânzarea mărfurilor şi este egală cu 2250 lei (450 000 x 0,5: 100);
- în rd.030432 col.4 se reflectă suma limită a cheltuielilor de reprezentanţă în mărime de 1% din suma altor venituri – 10808 lei (1080800 x 1: 100);
- în rd.03044 col.4 se reflectă suma limită (plafonul) a cheltuielilor de reprezentanţă prin însumarea limitelor calculate mai sus – 13058 lei (2250 + 10808) ;
- în rd.03045 col.4 se reflectă suma efectivă a cheltuielilor de reprezentanţă 15200 lei.

Rândul 0304 col.4 este destinat reflectării sumei cheltuielilor de reprezentanţă efective în limita stabilită.

Suma cheltuielilor de reprezentanţă, permise spre deducere, este egală cu 13058 lei.

Rândul 0305 "Pierderile obţinute în urma vânzării sau înstrăinării proprietăţii, efectuate în mod direct sau mijlocit între persoanele interdependente". Pierderile cauzate de tranzacţii cu persoane interdependente nu sunt recunoscute spre deducere, de aceea în rd.2 se reflectă pierderile din vânzarea sau schimbul proprietăţii între persoanele interdependente, constatate în contabilitatea financiară, iar col.3 nu se completează.

Diferenţa dată reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielii, care majorează venitul impozabil(sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent.

Scanned with OKEN Scanner

Rândul 0306 "Cheltuielile efectuate în folosul unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcții de răspundere sau al unui conducător de agent economic, dacă nu există justificarea plății unei astfel de sume" se completează astfel:

- în col.2 se reflectă suma cheltuielilor efective constatată în contabilitatea financiară;
- col.3 nu se completează.

Ca urmare, în col.4 se obține o corecție care reprezintă diferență permanentă aferentă cheltuielilor, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent.

În **rândul 0307** "Cheltuielile efectuate până la momentul plății, în cazul în care contribuabilul are obligații față de persoana interdependentă care aplică metoda de casă" în col.2 se reflectă suma cheltuielilor suportate, dar neachitate față de persoana interdependentă ce utilizează metoda de casă, iar col.3 nu se completează.

În exemplul analizat în col.2 se reflectă suma de 2 100 lei, iar col.3 nu se completează (oper. 21).

Diferența (2100 lei) reprezintă o diferență temporară deductibilă aferentă cheltuielilor, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală, doar în anul fiscal curent. Ca urmare în contabilitate se calculează activul amânat privind impozitul pe venit.

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferența (col.3 – col.2)
		în evidența financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Cheltuielile, efectuate până la momentul plății, dacă contribuabilul are obligații față de persoana interdependentă ce aplică metoda de casă	0307	2100	X	(2100)

Scanned with OKEN Scanner

În **rândul 0308** "Cheltuielile, achitate persoanei interdependente, care foloseşte metoda de casă" în col.3 se reflectă suma cheltuielilor achitate, privind datoriile care au apărut faţă de persoana interdependentă, ce utilizează în scopul impozitării metoda de casă, în perioadele de gestiune precedente, iar coloana 2 nu se completează.

În anul achitării datoriei se completează numai col.3. Diferenţa care se crează reprezintă diferenţa temporară deductibilă reversată. Această diferenţă micşorează venitul impozabil (majorează pierderea fiscală). În contabilitate se reflectă suma activului amânat anulat privind impozitul pe venit.

În **rândul 0309** " Cheltuieli legate de obţinerea venitului scutit de impozitare care se determină în mod proporţional, în funcţie de ponderea venitului scutit de impozitare în suma totală a veniturilor constatate în evidenţa financiară pe parcursul anului fiscal " în col.2 se reflectă suma cheltuielilor ocazionate de obţinerea veniturilor scutite de impozitul pe venit, care se determină în mod proporţional, în funcţie de ponderea venitului scutit de impozitare, în suma totală a veniturilor constatate în evidenţa financiară pe parcursul anului fiscal, iar col.3 nu se completează.

Această corecţie reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent.

În **rândul 03010** "Cheltuieli legate de dobânzile plătite sau calculate acţionarilor (asociaţilor), în cazul când în majoritatea lor ei sunt cetăţeni străini sau persoane scutite de plata impozitului " se reflectă suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară: în col.2 - suma integrală, iar în col.3 - cheltuielile constatate în limita stabilită de art.25 alin.(2) din C.F.

Această corecţie reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent.

În **rândul 03011** "Cheltuieli pentru reparaţia proprietăţii (C.F. , art.27, alin.(8))" în col.2 se reflectă suma cheltuielilor pentru reparaţia proprietăţii, trecute la cheltuielile perioadei în contabilitatea

Scanned with OKEN Scanner

financiară, iar în col.3 - cheltuielile în mărimea lor efectivă, dar nu mai mult de 10% din baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul anului. În col.2 nu se reflectă suma cheltuielilor capitalizate. La determinarea sumei cheltuielilor permise spre deducere în scopul impozitării se iau în considerare atât cheltuielile necapitalizate, cât şi cele capitalizate în contabilitatea financiară.

În cazul întreprinderii „Bilanţ" cheltuielile pentru reparaţia mijloacelor fixe, ce se referă la categoria V de proprietate în sumă de 6200 lei se reflectă în col.2, iar în col.3 - suma limită a cheltuielilor, permise spre deducere în scopul impozitării, calculată din baza valorică a categoriei de proprietate V la începutul anului, 4700 lei (47000 x 10 : 100). Diferenţa (1 500 lei) reprezintă o parte componentă a diferenţei temporare privind uzura mijloacelor fixe.

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţă (col.3-col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Cheltuielile pentru reparaţia proprietăţii (CF, art.27, alin. (8))	03011	6 200	4 700	(1 500)

În rândul 03012 "Suma uzurii mijloacelor fixe" în col.2 se reflectă suma calculată a uzurii mijloacelor fixe pentru perioada de gestiune curentă, constatată în contabilitatea financiară, iar în col.3 – suma uzurii mijloacelor fixe, calculată în registrul evidenţei mişcării mijloacelor fixe conform categoriilor de proprietate şi uzurii lor în scopul impozitării în conformitate cu Regulamentul cu privire la modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării din 29.01.2001.

În cazul S.R.L. „Bilanţ" în col.2 se reflectă suma de 41 300 lei, iar în col.3 – suma de 17 700 lei.

Diferenţa (23 600 lei) reprezintă o parte din diferenţa temporară privind uzura mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferența (col.3 – col.2)
		în evidența financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Suma uzurii mijloacelor fixe	03012	41300	17700	(23600)

În **rândul 03013** "Cheltuielile legate de investigații și cercetări științifice" se reflectă suma cheltuielilor legate de investigații și cercetări științifice aferente proprietății (cu excepția terenurilor sau altei proprietăți supuse uzurii): în col.2 – cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – cheltuielile recunoscute în scopuri fiscale. Conform art.27 (6) din C.F. cheltuielile în cauză sunt recunoscute în mărime de 100 % în perioada fiscală în care au fost suportate sau achitate.

În **rândul 03014** „Defalcări în fondurile de rezervă" în col.2 se reflectă suma cheltuielilor care au influențat asupra rezultatului financiar și au fost utilizate pe parcursul anului fiscal la formarea fondurilor de rezervă, inclusiv la acoperirea datoriilor compromise. În conformitate cu art.31 din C.F. nu sunt permise spre deducere cheltuielile ce țin de formarea rezervelor.

În **rândul 03015** "Deducerea datoriilor compromise" se reflectă suma datoriilor compromise ce urmează a fi deduse: în col.2 - cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 - cheltuielile constatate în scopuri fiscale, conform art.31 (1) din C.F.

În **rândul 03016** "Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse în evidența contribuabilului din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal" în col.3 se reflectă cheltuielile suportate sau achitate de către contribuabil legate de activitatea de întreprinzător care pe parcursul anului fiscal au fost deduse din fondurile de rezervă create anterior pe seama cheltuielilor curente nepermise spre deducere (în corelare cu rd.03014 din Anexa 2D).

Scanned with OKEN Scanner

Rândul 03017 „Defalcări în fondul de risc" se completează numai de către instituţiile financiare. În col.2 se reflectă suma defalcărilor de reduceri pentru pierderi la credite, constatate în contabilitatea financiară în conformitate cu Regulamentul cu privire la clasificarea creditelor şi formarea reducerilor pentru pierderi la credite nr.164 din 22 iunie 1998 aprobat de Banca Naţională a Moldovei, iar în col.3 - conform art.31 (3) din C.F.

Rândul 03018 "Cheltuielile legate de formarea rezervei de prime a asigurărilor pe termen lung şi a fondului de asigurare a pensiilor, a fondului de rezerve pentru alte tipuri de asigurare (rezervele tehnice) şi a fondului măsurilor preventive" se completează de companiile de asigurări. În col.2 se reflectă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, în col.3 – cheltuielile constatate conform prevederilor Hotărîrii Guvernului R.M. nr.483 din 4 mai 1998.

În **rândul 03019** " Penalităţi, amenzi şi alte sancţiuni aplicate pentru încălcarea actelor normative" în col.2 se reflectă cheltuielile legate de achitarea penalităţilor, amenzilor şi altor sancţiuni aplicate pentru încălcarea actelor normative, reflectate în contabilitatea financiară – 3600 lei, iar în scopuri de impozitare aceste cheltuieli nu se recunosc (oper. 22).

Această corecţie reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor, care majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) al anului fiscal curent.

În **rândul 03020** "Pierderi din vînzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donaţiei" se reflectă pierderile din vînzarea mijloacelor fixe. În coloana 2 - pierderile constatate în contabilitatea financiară, iar în coloana 3 - pierderile constatate în scopuri fiscale. În scopuri fiscale pierderile din vînzarea mijloacelor fixe se determină conform art.27(2) din C.F. şi în baza Regulamentului nr.5 din 29 ianuarie 2001. În cazul efectuării donaţiilor în coloana 3 se reflectă baza valorică a proprietăţii donate ce se determină în conformitate cu pct.88 din Catalogul mijloacelor fixe şi activelor nemateriale aprobat prin Hotărîrea Guvernului R.M. nr.338 din 21 martie 2003.

În exemplul prezentat în col.2 se reflectă suma de 68000 lei (1508000 - 1576000), iar în col.3 – suma de 98 000 lei. Suma de 30000 lei reprezintă o parte din diferenţa temporară unică privind uzura mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferența (col.3 - col.2)
		în evidența financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Pierderi din vînzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donației	03020	68000	98000	30000

În **rândul 03021** "Pierderi din alte ieşiri ale mijloacelor fixe decât cele indicate în rândul 03020 " în col.2 se reflectă pierderile legate de ieşirea mijloacelor fixe în cazurile neindicate în rd.03020, inclusiv în cazul ieşirii forţate a proprietăţii reflectate în contabilitatea financiară în debitul contului 723 "Pierderi excepţionale", iar în col.3 – cifra zero.

În **rândul 03022** "Amortizarea proprietăţii nemateriale" se reflectă suma cheltuielilor legate de amortizarea proprietăţii nemateriale. În col.2 se reflectă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 - cheltuielile constatate conform art.28 din C.F. Diferenţa dată reprezintă o diferenţă temporară aferentă cheltuielilor.

În **rândul 03023** "Cheltuielile legate de extracţia resurselor naturale nerecuperabile" se reflectă suma cheltuielilor legate de extracţia resurselor naturale irecuperabile. În col.2 se reflectă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – cheltuielile constatate conform art.29 din C.F.

Diferenţa dată reprezintă o diferenţă temporară aferentă cheltuielilor.

Rîndul 03024 "Cheltuieli legate de achitarea dobânzilor privind datoriile folosite în scopul obţinerii venitului din investiţii" se completează în cazul cînd contribuabilul efectuează investiţii în scopul obţinerii venitului din investiţii în baza creditelor (împrumuturilor). În col.2 se reflectă cheltuielile legate de achitarea dobânzii pentru creditele folosite şi constatate în contabilitatea financiară, iar în coloana 3 - cheltuielile în limita venitului din investiţii - în cazul cînd venitul din investiţii este mai mic decît cheltuielile pentru achitarea dobânzii. Rezultatul din col.3 se determină prin completarea Anexei 2.2D.

Indicatorii din Anexa 2.2D se reflectă pe fiecare tip de venit din investiţii aparte.

Scanned with OKEN Scanner

Indicatorii din Anexa 2.2D se reflectă pe fiecare tip de venit din investiţii aparte.

În col.2 din Anexa 2.2D se reflectă suma venitului din investiţii obţinut în legătură cu utilizarea creditelor (împrumuturilor) din momentul utilizării creditului (împrumutului), în col.3 - suma venitului din investiţii obţinut în anul fiscal, în coloanele 4, 5 şi 6 - suma cheltuielilor privind dobânzile calculate/achitate pentru creditele (împrumuturile) folosite în scopul obţinerii venitului din investiţii, inclusiv în col.4 - cheltuielile suportate în anul fiscal, în col.5 – cheltuielile efectuate din momentul utilizării creditului (împrumutului), iar în col.6 – cheltuielile deduse în perioadele fiscale anterioare.

Coloanele 2, 5, 6 se completează numai în cazul cînd creditul (împrumutul) se utilizează pentru obţinerea venitului din investiţii sub formă de creştere de capital.

Diferenţa dată majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent şi reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor.

În **rândul 03025** "Suma contribuţiilor băneşti efectuate în scopuri filantropice şi de sponsorizare, inclusiv sub formă de donaţie" în col.2 se reflectă suma contribuţiilor băneşti efectuate în scopuri filantropice şi de sponsorizare, inclusiv sub formă de donaţie, conform datelor contabilităţii financiare. Contribuţiile sub formă nemonetară se consideră ca donaţie, în urma căreia venitul se determină în scopuri fiscale în rândurile 0207 şi 0208 din Anexele 1D, 1.1D, 1.2D.

În exemplul dat în col.2 se reflectă suma de 2000 lei, iar col.3 nu se completează (oper. 4). Suma de 2000 lei majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent şi reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor.

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3-col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Suma contribuţiilor efectuate în scopuri filantropice şi de sponsorizare conform datelor evidentei financiare	03025	2000	0	(2000)

Scanned with OKEN Scanner

În **rândul 03026** "Suma cheltuielilor neconfirmate documentar" în col.2 se reflectă suma cheltuielilor, constatate în contabilitatea financiară, dar neconfirmate documentar conform cerinţelor legislaţiei fiscale. Cheltuielile neconfirmate documentar pot apărea în cazul în care documentele aferente intrărilor nu sînt în corespundere cu legislaţia în vigoare, conform căreia intrările trebuie confirmate doar cu documente de strictă evidenţă (facturi fiscale, facturi de expediţie, bonuri de plată etc.).

Modul de calculare şi mărimea deducerilor cheltuielilor, neconfirmate documentar, sunt stabilite de Hotărârea Guvernului R.M. nr.485 din 04.05.1998.

În exemplul dat în col.2 se reflectă suma de 620 lei, iar col.3 nu se completează. Suma de 620 lei majorează venitul impozabil (sau micşorează pierderea fiscală) în anul fiscal curent şi reprezintă o diferenţă permanentă aferentă cheltuielilor (oper.5).

Extras din anexa 2 D

(lei)

Corectare	Codul rândului	Suma constatată		Diferenţa (col.3-col.2)
		în evidenţa financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Suma cheltuielilor neconfirmate documentar reflectate în evidenta financiară	03026	620	0	(620)

În **rândul 03027** „Cheltuieli viitoare pentru recultivarea terenurilor" se reflectă cheltuielile viitoare pentru recultivarea terenurilor. În col.2 se prezintă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 - cheltuielile constatate în baza prevederilor art.29 (5) din C.F.

În **rândul 03028** "Cheltuieli viitoare privind recuperarea pierderilor producţiei agricole în cazul atribuirii terenurilor prin hotărârea de Guvern" se reflectă cheltuielile viitoare privind recuperarea pierderilor producţiei agricole în cazul atribuirii terenurilor prin hotărîrile Guvernului Republicii Moldova. În col.2 se reflectă cheltuielile constatate în contabilitatea financiară, iar în col.3 – cheltuielile constatate în conformitate cu art.29 (5) din C.F.

Scanned with OKEN Scanner

În **rândul 03029** „Cheltuieli legate de efectuarea plăților în favoarea salariaților care nu pot fi calificate ca plăți salariale" în coloana 2 se reflectă cheltuielile suportate de către contribuabil în legătură cu efectuarea plăților în folosul salariaților care nu pot fi considerate ca plăți salariale. Fiind cheltuieli nepermise spre deducere, în conformitate cu prevederile art.24 (1) din C.F., în col.3 se reflectă cifra 0. De regulă, la plățile respective se atribuie plățile sub formă de ajutoare materiale acordate salariaților în legătură cu diferite circumstanțe, inclusiv cele de ordin personal. În afară de aceasta, în calitate de plăți nedeductibile pot fi considerate şi plățile efectuate de către contribuabil pentru recuperarea cheltuielilor personale ale salariaților care sînt definite prin art.19 din Codul fiscal ca facilități acordate de către patron.

În **rândul 03030** "Cheltuieli aferente titularilor patentelor de întreprinzător" se reflectă cheltuielile aferente titularilor patentelor de întreprinzător care în scopuri de impozitare nu se recunosc şi apare o diferență temporară impozabilă aferentă cheltuielilor.

În **rândul 03031** „Pierderi din reziduuri, deşeuri, rebut şi perisabilitate" se reflectă suma pierderilor aferente reziduurilor, deşeurilor, rebuturilor şi perisabilităților constatate de contribuabil şi permise la deduceri în limita stabilită de Hotărârea de Guvern.

În **rândul 03032** „Pierderi rezultate de la evaluarea stocurilor de mărfuri şi materiale la valoarea realizabilă netă în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri şi materiale" în col.2 se reflectă suma pierderilor rezultate din evaluarea stocurilor de mărfuri şi materiale la valoarea realizabilă netă în conformitate cu prevederile paragrafului 7 din S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri şi materiale", iar în col.3 se indică cifra 0.

În **rândul 03033** "Pierderi rezultate din evaluarea investițiilor pe termen scurt la valoarea de piață în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor" în col.2 se reflectă suma pierderilor rezultate din evaluarea investițiilor pe termen scurt la valoarea de piață în conformitate cu prevederile paragrafului 15 din S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor". În col.4 se reflectă sumele indicate în coloana 2 cu semnul negativ, deoarece prin col.3 acestea nu sînt permise spre deducere.

Scanned with OKEN Scanner

În **rândul 03034** "Cheltuieli aferente reparației mijloacelor fixe utilizate conform contractului de arendă (locațiune)" în col.2 se reflectă suma cheltuielilor legate de reparația mijloacelor fixe utilizate în baza contractului de arendă operațională (locațiune). În col.2 se reflectă suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară aferentă reparației menționate, iar în col.3 se indică cuantumul acestora ce nu depășește limita de 10 % din plata pentru arendă (locațiune) suportată pe parcursul perioadei fiscale.

În **rândul 03035** "Sumele plătite la procurarea terenurilor și a proprietății la care se calculează uzura (amortizarea)" în coloana 2 se reflectă sumele suportate pentru procurarea terenurilor și a proprietății la care se calculează uzura (amortizarea). Acest rând se completează doar în cazul în care suportarea respectivă a influențat formarea rezultatului financiar.

În **rândul 03036** "Alte cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător (de indicat)" se reflectă alte cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător și respectiv nepermise spre deducere la determinarea obligației fiscale privind impozitul pe venit.

În **rândul 030 "Total"** col.4 din Anexa 2D este egală cu suma rândurilor 0301 - 03036 și se transferă în rd.030 din Declarație.

În exemplul dat suma totală a corecțiilor cheltuielilor (diferențelor) este negativă și constituie 9962 lei (-1400 – 3000 – 2142 – 2100 – 1500 – 23600 – 3600 + 30000 – 2000 – 620). Această sumă se trece cu semnul minus în rd. 030 al Declarației, majorând venitul impozabil.

Anexa 3.1 D Notă la rândul 0902 "Suma venitului scutit de impozitare"

Anexa 3.1D se completează de către contribuabilii care beneficiază de facilități fiscale la plata impozitului pe venit. Aceste facilități se acordă sub formă de neimpozitare a unei părți a venitului impozabil sau a întregului venit impozabil până la aplicarea facilităților fiscale (indicatorul rd.0901).

În conformitate cu art.24.(17) din Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, agenții economici, producția de bază a cărora se determină conform anumitor

Scanned with OKEN Scanner

subsecţiuni din Clasificatorul activităţilor din economia Moldovei, au dreptul la reducerea venitului impozabil cu o sumă calculată prin înmulţirea salariului mediu anual pe ţară din anul precedent anului fiscal de gestiune cu numărul scriptic mediu al salariaţilor în anul fiscal de gestiune care a crescut faţă de anul precedent, dar nu mai mult decît suma venitului impozabil. Dacă în anul 2004 numărul scriptic mediu de salariaţi a crescut la întreprindere cu 20 persoane faţă de anul 2003, iar salariul mediu anual pe ţară în anul 2003 a constituit 8302,8 lei, suma facilităţii care urmează a fi acordată din venitul impozabil constituie 166056 lei (8302,8 lei x 20 persoane). Ţinînd cont de indicatorii specificaţi mai sus, în col.3 a Anexei 3.1D se reflectă suma de 166056 lei care se transferă în rd. 0902 din Declaraţie. Întreprinderea "Bilanţ" SRL nu a beneficiat de scutire la plata impozitului pe venit.

Anexa 3.2 D Notă la rândul 120 "Suma impozitului pe venit (pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică)"

Anexa 3.2D se completează exclusiv de contribuabilii cu statut de persoană fizică în scopul calculării sumei impozitului pe venit, aplicând cotele specificate în art.15 (a) din C.F.

Anexa 3.3 D Notă la rândul 130 "Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit"

Anexa 3.3D se completează de către agenţii economici în cazul în care facilitatea la plata impozitului pe venit se acordă nemijlocit din suma calculată a impozitului pe venit, prin reducerea sumei respective a impozitului sau acordarea unor cote reduse la calcularea impozitului. Completarea Anexei 3.3D se efectuează în modul următor: în col.1 se indică categoria facilităţii acordate, în col.2 – numărul şi data legii care prevede acordarea facilităţii, în col.3 – suma impozitului pe venit de la care se determină facilitatea, în col.4 – mărimea în procente de reducere care caracterizează suma impozitului pe venit rămasă la dispoziţia contribuabilului, în col.5 – suma impozitului pe venit nesupusă achitării.

În conformitate cu art.49 din C.F., agenţii micului business după expirarea termenului de acordare a facilităţii, timp de 3 ani au dreptul la o reducere a cotei impozitului pe venit stabilită de legislaţia în vigoare în anul respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea "Bilanţ" S.R.L. în anii 2001-2003 a beneficiat de facilitatea prevăzută la art.49 din C.F. şi a respectat toate cerinţele stabilite. În anul 2004 ea va avea dreptul la reducerea cotei impozitului pe venit stabilită de legislaţia în vigoare cu 35%. Suma calculată a impozitului pe venit conform cotei stabilite pentru toţi agenţii economici pe anul 2004 constituie 45701 lei, iar suma facilităţii care urmează a fi indicată în rd.130 din Declaraţie - 15995 lei (45701 lei x 35%). Anexa 3.2D se completează astfel: în col. 3 - 45701 lei, în col. 4 - 35%, în col.5 - 15995 lei. Totalul din col.5 a Anexei 3.2D se transferă în rd.130 din Declaraţie.

Anexa 4 D Notă la rândul 1601 "Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar"

Anexa 4D este completată de către contribuabil în cazul în care pe parcursul anului fiscal el a obţinut venit din investiţii şi venit financiar din surse aflate în afara Republicii Moldova, în conformitate cu prevederile art.78 din C.F.

În rd.16011 se reflectă suma impozitului pe venit achitată în străinătate din venitul financiar şi venitul din investiţii obţinute. În rd.16012 şi rd.16013 se reflectă suma veniturilor şi, respectiv, a cheltuielilor legate de obţinerea veniturilor peste hotare. Indicatorul din rd.16014 se determină prin următorul calcul: rd.16012 – rd.16013. În rd.16015 se reflectă suma venitului impozabil indicat în rd.090 din Declaraţie. În rd.16016 se reflectă cota venitului impozabil din activitatea de investiţii şi financiară de peste hotarele republicii în suma totală a venitului impozabil care se determină prin următorul calcul: rd.16014 : rd.16015 x 100. În rd.16017 se reflectă suma impozitului pe venit determinată în rd.150 din Declaraţie. În rd.16018 se reflectă mărimea limită de trecere în cont a impozitului pe venit achitat în străinătate în legătură cu obţinerea venitului financiar şi venitului din investiţii care se determină prin următorul calcul: rd.16016 x rd.16017 : 100. În rd.1601 se reflectă suma impozitului pe venit care urmează a fi trecută în cont în legătură cu obţinerea venitului financiar şi venitului din investiţii care reprezintă mărimea minimă dintre suma indicată în rd.16011 şi cea din rd.16018 care ulterior se transferă în rd.1601 din Declaraţie.

Conform art.82 din C.F., suma impozitului pe venit achitată în străinătate din venitul din investiţii şi venitul financiar se trece în cont cu condiţia că aceste venituri se impozitează în Republica Moldova.

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea "Bilanţ" SRL nu a achitat impozit pe venit peste hotarele ţării dar se prezintă un exemplu convenţional.

Exemplu. *În anul 2004 întreprinderea "Succes" S.R.L. a obţinut venit din investiţii şi venit financiar peste hotarele Republicii Moldova în sumă de 170000 lei, cheltuielile constituind 163000 lei, iar venitul impozabil – 7000 lei. Suma impozitului pe venit achitat peste hotarele Republicii Moldova constituie 1890 lei. Suma totală a venitului impozabil pe anul 2004 - 84000 lei (rd.090 din Declaraţie), iar suma calculată a impozitului pe venit – 16800 lei (rd.150 din Declaraţie). Cota venitului din investiţii şi venitului financiar obţinute în străinătate în suma totală a venitului impozabil constituie 8,33% (7 000 : 84 000 x 100). Mărimea limită a impozitului pe venit care poate fi trecut în cont constituie 1399,44 lei (16800 lei x 0,833). Suma efectivă a impozitului pe venit care va fi trecută în cont din suma impozitului pe venit achitat peste hotarele Republicii Moldova – 1399,44 lei, adică mărimea minimă dintre 1399,44 lei şi 1890 lei, diferenţa fiind trecută la cheltuieli.*

Anexa 5 D Notă la rândul 1602 "Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată"

Anexa 5D se completează de către contribuabilul, căruia pe parcursul anului fiscal i s-a reţinut impozitul pe venit la sursa de plată la acordarea serviciilor, conform art.90 din C.F. şi la obţinerea venitului sub formă de royalty, conform art.89 din C.F. Suma impozitului pe venit reţinut în acest mod urmează a fi trecută în cont în mărime integrală, iar în cazul cînd suma obligaţiilor fiscale este mai mică decît suma impozitului pe venit reţinut la sursa de plată, suma depăşirii se consideră ca plată în plus şi poate fi restituită în modul general stabilit de legislaţia în vigoare.

Suma reflectată în rd.1602, col.2 din Anexa 5D se transferă în rd.1602 din Declaraţie. *La întreprinderea "Bilanţ" SRL aceasta constituie 1300 lei.*

Anexa 6 D Notă la rândul 1802 "Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor, care urmează a fi trecut în cont"

Anexa 6D se completează de către contribuabil în cazul cînd pe parcursul perioadei fiscale i s-a reţinut impozitul pe venit din suma utilizată pentru achitarea dividendelor la achitarea prealabilă a acestora. În rd.18021 se reflectă suma impozitului pe venit din rd.150 al Declaraţiei. În rd.18022 se reflectă suma impozitului pe venit achitat în perioadele

Scanned with OKEN Scanner

precedente la achitarea prealabilă a dividendelor care nu au fost trecute în cont, deoarece acestea depăşeau suma obligaţiei fiscale. În rd.18023 se reflectă suma impozitului pe venit reţinută la plata prealabilă a dividendelor în anul fiscal curent. Suma impozitului în cauză care urmează a fi transferată se determină ca produsul cotei impozitului pe venit stabilită pentru perioada fiscală respectivă şi sumei dividendelor care urmează a fi plătită. Suma impozitului pe venit reţinută la achitarea prealabilă a dividendelor care nu poate fi trecută în cont în anul fiscal curent, deoarece depăşeşte suma obligaţiilor fiscale, se reportează în anul fiscal următor celui, în care a apărut acest excedent se reflectă în rd.18025. Totodată, suma excedentului nu se consideră ca plată în plus. Suma reflectată în rd.1802, col.2 din anexa 6D se transferă în rd.1802 din Declaraţie. *Întreprinderea "Bilanţ" SRL nu a înregistrat reţineri a impozitului pe venit la plata prealabilă a dividendelor.*

Anexa 7 D Notă „Suma impozitului pe venit care urmează a fi achitat în rate în anul următor anului de gestiune"

În anexa 7D se reflectă suma impozitului pe venit care urmează a fi achitată în rate în anul fiscal următor celui, pentru care se prezintă Declaraţia, în baza metodelor stabilite în art.84 din C.F., adică contribuabilii sînt obligaţi să achite sume egale cu 1/4 din:

- suma calculată drept impozit, ce urmează a fi plătit pentru anul fiscal, în conformitate cu prevederile titlului II al C.F., din suma obligaţiei fiscale prognozate de către contribuabil;
- suma impozitului pe venit ce urma a fi plătit în anul precedent.

Întreprinderea "Bilanţ" S.R.L. a decis să achite în 2005 impozitul pe venit de la mărimea prognozată de 15000 lei sau 3000 lei trimestrial (80% x 15000 : 4).

Anexa 8 D "Informaţia cu privire la persoanele ce practică activitate de întreprinzător în componenţa agentului economic-persoană fizică"

Anexa 8D se întocmeşte doar de contribuabilii cu statut de persoană fizică în sensul repartizării obligaţiilor fiscale între fondatorii agentului economic. Această anexă se întocmeşte în scopul asigurării interdependenţei dintre indicatorii din Declaraţie şi indicatorii din Declaraţia persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 04).

Scanned with OKEN Scanner

Etapa II. Completarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitatea de antreprenoriat

Completarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitatea de antreprenoriat se începe prin transferarea pe rd.010 al Declaraţiei a **venitului contabil**. La întreprinderea "Bilanţ" S.R.L. acesta este rezultatul pozitiv determinat în baza datelor contabilităţii financiare în rd. 130 "Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare" din Raportul privind rezultatele financiare (formularul nr.2) care constituie 260400 lei. În Declaraţie acest indicator se prezintă prin descifrarea indicatorilor în baza cărora a fost calculat – venituri în sumă de 1546300 lei (rd.0101) şi cheltuieli – 1285900 lei (rd. 0102).

În continuare venitul contabil este ajustat cu mai multe corecţii aferente veniturilor şi cheltuielilor în scopul determinării **venitului impozabil**. Suma totală a majorării (micşorării) veniturilor conform legislaţiei fiscale se reflectă pe rd. 020 care reprezintă totalul anexei 1D. La rândul său anexa 1D este întocmită în baza informaţiei suplimentare din contabilitate, calculelor suplimentare şi a anexelor 1.1 D şi 1.2D.

La S.R.L „Bilanţ" suma corecţiilor veniturilor este o mărime negativă egală cu 15500 lei.

Suma totală a majorării (micşorării) cheltuililor conform legislaţiei fiscale se reflectă pe rd. 030 care reprezintă totalul anexei 2D. Anexa 2D este întocmită în baza informaţiei suplimentare din contabilitate, legislaţiei fiscale, calculelor suplimentare, utilizând datele din anexele 2.1 D şi 2.2 D.

La S.R.L „Bilanţ" suma corecţiilor cheltuielilor este o mărime negativă egală cu 9962 lei.

În baza informaţiei din rândurile de mai sus se determină suma din rd.040 prin următorul calcul: rd.010+ rd.020 – rd.030. Ca rezultat al ajustărilor venitului contabil a fost determinat un venit ajustat în sumă de 254862 *lei (260400 - 15500 + 9962).*

Mărimea ajustată a venitului contabil urmează a fi corectată cu suma cheltuielilor legate de contribuţiile filantropice şi sponsorizări, care se reflectă pe rd.050. Conform C.F. suma efectivă a cheltuielilor în scopuri filantropice şi sposorizare se deduce în mărime nu mai mare de 10 % din venitul impozabil. Această limită se determină prin următorul calcul: rd.040 x 10 : 110. *La S.R.L „Bilanţ" această limită*

Scanned with OKEN Scanner

este egală cu 25486,2 lei (254862 x 10 : 100), pe când suma efectivă a mijloacelor băneşti donate constituie 2000 lei. Ca urmare se va reflecta suma cea mai mică de 2000 lei.

În cazul calculării unei pierderi pe rd. 040, contribuabilul nu are dreptul să deducă contribuţiile în scopuri filantropice şi sponsorizare, chiar dacă acestea au fost efectuate efectiv.

De asemenea venitul contabil ajustat este corectat cu suma totală a cheltuielilor, neconfirmate documentar, care se reflectă pe rd.060. Mărimea care se deduce nu poate fi mai mare de limita stabilită de Hotărârea Guvernului R.M. nr.485 din 4 mai 2003 în mărime de 01%. Limita dată se determină prin calcul: rd.040 x 0,1 : 100,1.

Dacă la întreprindere se înregistrează o pierdere pe rd. 040, contribuabilul nu are dreptul să deducă cheltuielile neconfirmate documentar, chiar dacă acestea au fost suportate efectiv.

La S.R.L „Bilanţ" această limită este egală cu 254,86 lei (254862 x 0,1 : 100), pe când suma efectivă a cheltuielilor neconfirmate documentar constituie 620 lei, mai mult decât limita calculată. Ca urmare se va reflecta suma cea mai mică de 254,86 lei.

În rd. 0701 se reflectă suma scutirilor necesară calculării venitului impozabil pentru întreprinderile persoane fizice. La S.R.L „Bilanţ" acest rând nu se completează.

După aceste corectări se completează rd. 070 care reprezintă suma venitului impozabil fără luarea în calcul a pierderilor fiscale ale anilor precedenţi egală cu 252607 lei (254862 -2000 – 255).

Pe rândul următor - 080 se reflectă suma pierderilor fiscale, reportate din ultimii trei ani fiscali, permise spre deducere în anul fiscal curent. *Întreprinderea S.R.L „Bilanţ" a înregistrat pierderi fiscale doar în anul 2002 în sumă de 72300 lei, reflectate la contul 945 "Pierderi fiscale nereclamate". Ca urmare pe acest rând se reflectă 1/3 din suma pierderii fiscale – 24100 lei, care reduce venitul impozabil.*

Mărimea venitului impozabil după utilizarea pierderii fiscale se reflectă pe rândul 0901 şi este egal cu 228507 lei (252607 – 24100).

În rd. 0902 se prezintă suma venitului scutit de impozitare calculat în anexa 3.1D. S.R.L „Bilanţ" nu a beneficiat de venit scutit de impozitare.

În rd.100 se reflectă suma pierderii fiscale determinată prin calcul.

Rândul 110 se completează de persoanele juridice, cu excepţia întreprinderilor agricole şi individuale. Întreprinderile agricole şi

Scanned with OKEN Scanner

individuale determină suma impozitului pe venit în baza anexei 3.2D, unde se indică cotele impozitului pe venit pentru perosane fizice. În 2004 cota impozitului pe venit pentru persoanele juridice, cu excepția întreprinderilor agricole şi individuale, este stabilită în mărime de 20% din venitul impozabil, în 2005 – 18%, iar în 2006 ea reprezintă 15%.

Pe rândul 120 se reflectă impozitul pe venit determinat prin următorul calcul: rd.090 x rd.110. *La S.R.L. „Bilanț" în rd.120 este reflectată suma impozitului pe venit de 45701 lei (228507 x 20 : 100).*

Rândul 130 se completează în baza anexei 3.3D de către agenții economici în cazul în care facilitatea la plata impozitului pe venit se acordă nemijlocit din suma calculată a impozitului pe venit, prin reducerea sumei respective a impozitului sau acordarea unor cote reduse la calcularea impozitului. *La S.R.L. „Bilanț" în rd.130 este reflectată suma facilității egală cu 15995 lei.*

Pe rd. 140 se prezintă suma facilităților acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 din anexa 3.1D, col.5. Acesta este un indicator informativ care nu se utilizează la calcularea ulterioară a obligațiilor fiscale.

În urma calculelor efectuate, este deterimnată pe rândul 150 suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, cu excepția facilităților fiscale după relația: rd.120 – rd.130 în mărime de 29706 lei.

În rd.160 se reflectă suma totală a trecerilor în cont, calculată ca suma rândurilor 1601 şi 1602, care include respectiv:

- Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiții şi/sau venitul financiar (anexa 4D).
- Impozitul pe venit reținut la sursa de plată (anexa 5D).

La S.R.L. "Bilanț" suma trecerilor în cont fiscale este egală cu 1300 lei şi reprezintă impozitul pe venit reținut la sursa de plată, reflectat în anexa 5D.

În rd.170 se reflectă suma impozitului pe venit pasibil reflectării în fişa personală a contribuabilului determinat prin diferența rd.150 şi rd.160 care este egal la S.R.L. "Bilanț" cu 28406 lei (29706 – 1300).

În rd. 180 se reflectă suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal calculată ca suma rândurilor 1801 şi 1802, care include respectiv:

Scanned with OKEN Scanner

- Impozitul pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal în conformitate cu art.84 din C.F.
- Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor care urmează a fi trecut în cont conform art.80 din C.F., determinată în anexa 6D.

Suma impozitului pe venit, achitată în cursul anului fiscal de către S.R.L. "Bilanţ"este egală cu 16000 lei.

Rândurile 190 şi 200 se determină prin calcul şi reprezntă:

- suma impozitului pe venit spre plată: rd.150 – rd.160 – rd.180;
- suma plăţii în plus a impozitului pe venit: rd.160 + rd.180 – rd.150.

La S.R.L. "Bilanţ" a fost determinată suma impozitului pe venit spre plată egală cu 12406 lei (29706 – 1300 - 1600) care trebuie achitată pînă la 31 martie 2005.

D E C L A R A Ţ I A nr. 1

cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală **2005**

Denumirea contribuabilului **Bilanţ SRL**

Codul fiscal **10036049801547**

(lei)

Indicatori	Cod	Suma
Profitul (pierderile) obţinut în perioada gestionară până la impozitare	010	260400
Suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilităţii financiare (suma clasei VI "Venituri")	0101	1546300
Suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilităţii financiare (suma clasei VII "Cheltuieli")	0102	1285900
Ajustarea (majorarea/micşorarea) veniturilor conform prevederilor legislaţiei fiscale[2](anexa 1D)	020	(15500)
Ajustarea (majorarea/micşorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale (anexa 2D)	030	(9962)
Venitul (pierderile) obţinut în perioada fiscală, luând în considerare ajustările (majorările/micşorările) (rd.010 + rd.020 – rd.030)	040	254862
Suma cheltuielilor efective legate de donaţiile în scopuri filantropice şi de sponsorizare în folosul organizaţiilor indicate în art.36 din C.F. , dar nu mai mult decât limita stabilită (rd.040 x 10/110)	050	2000
Suma cheltuielilor efective neconfirmate documentar, dar nu mai mult decât limita stabilită (rd.040 x 0,1/100,1)	060	255
Suma scutirilor acordate fondatorilor agentului economic cu statut de persoana fizică (acest indicator nu trebuie să depăşească rezultatul	0701	

Scanned with OKEN Scanner

pozitiv al calculului (rd.040 – rd.050 – rd. 060)		
Suma venitului impozabil fără luarea în calcul a pierderilor fiscale ale anilor precedenți: *pentru contribuabilii cu statut de persoană juridică*: (rd. 040 – rd. 050 – rd. 060 se indică doar rezultatul pozitiv, iar în cazul unui indicator negativ el urmează a fi reflectat în rd.100); *pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică*: rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.0701) (se indică doar rezultatul pozitiv, iar în cazul unui indicator negativ, el urmează a fi reflectat în rd.100)	070	252607
Suma pierderilor fiscale reportate din perioadele fiscale precedente permise spre deducere în perioada fiscală curentă, dar nu mai mare decât suma din rând.070	080	24100
Suma venitului impozabil până la aplicarea facilităților fiscale (rd.070 – rd.080)	0901	228507
Suma venitului scutit de impozitare (anexa 3.1D)	0902	
Suma venitului impozabil (rd.0901 – rd.0902)	090	228507
Suma pierderilor fiscale (rezultatul negativ calculat la determinarea indicatorului din rd.070) (a se reflecta fără semnele „–„ sau „+”	100	
Cota impozitului pe venit, % (se completează numai de către persoanele juridice)	110	20
Suma impozitului pe venit: *pentru contribuabilii cu statut de persoană juridică* (rd.090 x rd.110) *pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică* (anexa 3.2 D)	120	45701
Suma facilităților acordate din suma calculată a impozitului pe venit (anexa 3.3D)	130	15995
Suma facilităților acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 (anexa 3.1D, col.5) (indicator informativ care nu se utilizează la calcularea ulterioară a obligațiilor fiscale)	140	
Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, cu excepția facilităților fiscale (rd.120 – rd.130)	150	29706
Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiții și/sau venitul financiar (anexa 4D)	1601	
Impozitul pe venit reținut la sursa de plată (anexa 5D)	1602	1300
Suma trecerilor în cont conform art.82 și 90 din C.F. – total, inclusiv (rd.1601 + rd.1602)	160	1300
Suma impozitului pe venit pasibil reflectării în fișa personală a contribuabilului (rd.150 – rd.160)	170	28406
Impozitul pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal în conformitate cu art.84 din C.F.	1801	16000
Impozitul pe venit reținut în prealabil la plata dividendelor care urmează a fi trecut în cont (art.80 din C.F.) (anexa 6D)	1802	
Suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal (rd.1801+ rd.1802)	180	16000
Total impozitul pe venit spre plată (rd.150 – rd.160 – rd.180)	190	12406
Suma plății în plus a impozitului pe venit (rd.160 + rd.180 – rd.150)	200	

Scanned with OKEN Scanner

A N E X E
la Declaraţia cu privire la impozitul pe venit

Anexa 1D
Notă la rândul 020 "Ajustarea (majorarea/ micşorarea) veniturilor conform prevederilor legislaţiei fiscale"

(lei)

Indicatori	Cod	Suma constatată		Diferenţa col.3 - col.2
		în contabilitatea financiară	în scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Dividende de la agenţii economici-nerezidenţi *calculate*, dar neprimite (art.18 (m) din C.F.)	0201	2600	0	(2600)
Dividende de la agenţii economici-nerezidenţi *calculate în perioada fiscală anterioară*, dar primite în perioada fiscală curentă (art.18 (m) din C.F.)	0202	0		
Dobânzile de la hârtiile de valoare de stat emise în R.M. (Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale C.F., art.24 (8))	0203	2500	0	(2500)
Venitul obţinut din înlocuirea proprietăţii (art.22 din C.F.) (în col.2 se indică suma veniturilor excepţionale reflectate în Ct contului 623)	02041	19000	0	(19000)
Venitul obţinut ca rezultat al neînlocuirii sau înlocuirii parţiale a proprietăţii (art.22 din C.F.)	02042	X	1000	1000
Venitul obţinut din modificarea metodei de evidenţă (art.44 (8) din C.F.)	0205			
Venitul obţinut din vânzarea mijloacelor fixe (art.27, alin.(2) din C.F.)	0206	76500	82000	5500
Venitui din donarea activelor, cu excepţia activelor de capital (art.42 din C.F.) (anexa 1.1D)	0207	X	2100	2100
Rezultatul din operaţiunile legate de activele de capital (anexa 1.2 D)	0208			
Suma venitului de la stingerea creanţelor decontate anterior pe seama cheltuielilor perioadei gestionare,	0209		0	

Scanned with OKEN Scanner

inclusiv prin rezervele formate în conformitate cu prevederile S.N.C., însă nepermise spre deducere conform C.F.				
Venitul obţinut sub formă nemonetară (se evaluează la preţul de piaţă) (art.21(1) din C.F.)	02010			
Contribuţiile la capitalul unui agent economic prevăzute în art.55 din C.F.	02011			
Mijloacele băneşti obţinute din fondurile speciale şi utilizate în conformitate cu destinaţia fondurilor, specificate în baza legislaţiei fiscale ca neimpozabile	02012		0	
Penalităţile şi amenzile anulate calificate de actul legislativ corespunzător drept neimpozabile	02013		0	
Veniturile obţinute în urma utilizării facilităţilor fiscale la plata impozitului pe venit (art.20 (z) din C.F.)	02014		0	
Venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic în caz că formarea acesteia este o urmare a insolvabilităţii contribuabilului (art.18 (j) din C.F.)	02015		0	
Altele (de indicat)	02016			
TOTAL	020	X	X	**(15500)**

Anexa 1.1 D
Notă la rândul 0207 "Venitul din donarea activelor, cu excepţia activelor de capital"

(lei)

Categoria activelor donate	Cod	Valoarea de bilanţ (baza valorică)	Preţul de piaţă la momentul donării[6]	Valoarea maximă din col.2 şi col.3 (se indică în col.3, rd.0207)
A	1	2	3	4
Active curente – total	0207	1900	2100	2100
Inclusiv mărfuri	02071			
Mijloace fixe	02072			
Alte active	02073	1900	2100	2100

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1.2 D

Notă la rândul 0208 "Rezultatul din operațiile legate de activele de capital"

(lei)

Active de capital	Cod	Venit (pierdere) din vânzarea (ieşirea) activelor de capital în evidenţa financiară [7]	Ieşirea activelor de capital		Creşterea de capital	Pierderea de capital)	Suma pierderii de capital din perioadele precedente	Suma creşterii de capital (col.5–col.6 – col.7)	Suma creşterii de capital supusă impozitării	Suma pierderii de capital nepermisă spre deducere în anul fiscal
			baza valorică	suma încasată din vânzare (schimb)[8]						
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Acţiuni şi alte titluri de proprietate în activitatea de antreprenor	02081						X	X	X	X
Titluri de creanţă	02082						X	X	X	X
Proprietatea privată nefolosită în activitatea de antreprenor, care este vândută la un preţ ce depăşeşte baza valorică ajustată a acesteia	02083					X	X	X	X	X
Terenuri	02084						X	X	X	X
Opţionul la procurarea sau vânzarea activelor capitale	02085						X	X	X	X
Total	0208									

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2 D
Notă la rândul 030 "Ajustarea (majorarea/micşorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale"

(lei)

Corectări	Cod	Constatat în		Diferenţa col.3 – col.2
		contabilitatea financiară	scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Cheltuieli personale şi familiale (art.23 din C.F.)	0301		0	
Cheltuieli de delegaţii (art.24(3) din C.F.)	0302	4000	2600	(1400)
Cheltuieli de asigurare (art.24 (3) din C.F.)	0303			(3000)
Cheltuieli de reprezentanţă (art.24 (3) din C.F. (anexa 2.1D))	0304	15200	13058	(2142)
Pierderi obţinute în urma vânzării sau schimbului proprietăţii, îndeplinirii lucrărilor şi prestării serviciilor, efectuate în mod direct sau mijlocit între persoanele interdependente (art.24 (8) din C.F.)	0305		0	
Cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcţie de răspundere sau al unui conducător de agent economic, dacă nu există justificarea plăţii unei astfel de sume (art.24 (7) din C.F.)	0306		0	
Cheltuieli efectuate până la momentul plăţii, în cazul în care contribuabilul are obligaţii faţă de persoana interdependentă care aplică metoda de casă (art.44 (5) din C.F.)	0307	2100	0	(2100)
Cheltuieli achitate persoanei				

Scanned with OKEN Scanner

interdependente care foloseşte metoda de casă (art.44 (5) din C.F.)	0308	0		
Cheltuieli legate de obţinerea venitului scutit de impozitare care se determină în mod proporţional, în funcţie de ponderea venitului scutit de impozitare în suma totală a veniturilor constatate în evidenţa financiară pe parcursul anului fiscal (art.24(9) din C.F.)	0309		0	
Cheltuieli legate de dobânzile plătite sau calculate acţionarilor (asociaţilor), în caz că majoritatea lor sunt cetăţeni străini sau persoane scutite de plata impozitului (art.25 (2) din C.F.)	03010			
Cheltuieli pentru reparaţia proprietăţii (art.27 (8) din C.F.)	03011	6200	4700	(1500)
Suma uzurii mijloacelor fixe (art.26 din C.F.)	03012	41300	1700	(23600)
Cheltuieli legate de investigaţii şi cercetări ştiinţifice (art.27 (6) din C.F.)[11]	03013			
Defalcări în fondurile de rezervă (art.31(2) din C.F.)	03014		0	
Deducerea datoriilor compromise (art.31 (1) din C.F.)	03015			
Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse în evidenţa contribuabilului din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal (art.31 (2) din C.F.)	03016	0		
Defalcări în fondul de risc (art.31 (3) din C.F.) (*se completează de instituţiile*	03017			

Scanned with OKEN Scanner

financiare)				
Cheltuielile legate de formarea rezervei de prime a asigurărilor pe termen lung şi a fondului de asigurare a pensiilor, a fondului de rezerve pentru alte tipuri de asigurare (rezervele tehnice) şi a fondului măsurilor preventive (art.50(3) din C.F.) (se completează de companiile de asigurări)	03018			
Penalităţi, amenzi şi alte sancţiuni aplicate pentru încălcarea actelor normative (art.30(1) din C.F.)	03019	3600	0	(3600)
Pierderi din vînzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donaţiei (art.27 (2) din C.F.)	03020	68000	98000	30000
Pierderi din ieşirile mijloacelor fixe diferite de cele indicate în rândul 03020 (art.24 (1) din C.F.)	03021		0	
Amortizarea proprietăţii nemateriale (art.28 din C.F.)	03022			
Cheltuieli legate de extracţia resurselor naturale irecuperabile (art.29 din C.F.)	03023			
Cheltuieli legate de achitarea dobânzilor privind datoriile folosite în scopul obţinerii venitului din investiţii (art.36(4, b) (anexa 2.2D))	03024			
Suma contribuţiilor băneşti efectuate în scopuri filantropice şi de sponsorizare, inclusiv sub formă de donaţie	03025	2000	0	(2000)
Suma cheltuielilor neconfirmate documentar (art.24 (10) din C.F.)	03026	620	0	(620)
Cheltuieli viitoare pentru recultivarea terenurilor	03027			

Scanned with OKEN Scanner

(art.29, (4) din C.F.)				
Cheltuieli viitoare privind recuperarea pierderilor producţiei agricole în cazul atribuirii terenurilor prin hotărârea de Guvern (art.29, (5) din C.F.)	03028			
Cheltuieli legate de efectuarea plăţilor în favoarea salariaţilor care nu pot fi calificate ca plăţi salariale	03029		0	
Cheltuieli aferente titularilor patentelor de antreprenor (art.24 (11) din C.F.)	03030		0	
Pierderi din reziduuri, deşeuri, rebut şi perisabilitate (art.24 (12) din C.F.)[12]	03031			
Pierderi rezultate de la evaluarea stocurilor de mărfuri şi materiale la valoarea realizabilă netă în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri şi materiale"	03032		0	
Pierderi rezultate din evaluarea investiţiilor pe termen scurt la valoarea de piaţă în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investiţiilor"	03033		0	
Cheltuieli aferente reparaţiei mijloacelor fixe utilizate conform contractului de arendă (locaţiune) (art.27(9,b) din C.F.)[12]	03034			
Sumele plătite la procurarea terenurilor şi a proprietăţii la care se calculează uzura (amortizarea) (art.24 (5 şi 6) din C.F.)	03035		0	(9962)
Alte cheltuieli ce nu ţin de activitatea de antreprenor (de indicat)	03036			
TOTAL	030	X	X	**(69962)**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2.1 D
Notă la rândul 0304 "Cheltuieli de reprezentanţă"

Indicator	Cod	Suma, lei	Suma limită a cheltuielilor de reprezentanţă, %	Suma cheltuielilor de reprezentanţă, lei
A	1	2	3	4
Venitul conform datelor contabilităţii financiare – total (suma clasei VI)	03041	1546300	X	X
Suma ajustărilor (majorărilor/micşorărilor) veniturilor (rd.020 din Declaraţie)	03042	(15500)	X	X
Suma venitului brut – total (rd.03041 + rd.03042), inclusiv:	03043	1530800	X	X
- din vânzarea mărfurilor (rulajul Ct subcontului 6112)	030431	450000	0,5	2250
- alte venituri (rd.03043 – rd.030431)	030432	1080800	1,0	10808
Total suma limită a cheltuielilor de reprezentanţă (rd.030431 + rd.030432)	03044	X	X	13058
Suma cheltuielilor efective de reprezentanţă (se reflectă în anexa 2D, rd.0304, col.2)	03045	X	X	15200
Cheltuieli de reprezentanţă permise spre deducere (rd.03045, dar nu mai mare decât rd.03044 *(se reflectă în anexa 2D, rd.0304, col.3))*	0304	X	X	13058

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2.2D
Notă la rândul 03024 "Cheltuieli legate de achitarea dobânzilor privind datoriile folosite în scopul obținerii venitului din investiții (art.36 (4, b) din C.F.)"

Tipul venitului	Cod	Suma venitului din investiții obținută în momentul obținerii venitului	Suma venitului din investiții obținută în anul fiscal	Suma dobânzilor folosită în scopul obținerii venitului din investiții, inclusiv:			Suma cheltuielilor permise spre deducere în anul fiscal reflectată în rd.030242 (col.5 – col.6, dar nu mai mult decât col.2 – col.6) (se reflectă în col.3 rd.03024), celelalte – col.4, dar nu mai mult decât col.3
				în anul fiscal	total	deduse în perioadele fiscale precedente	
A	1	2	3	4	5	6	7
Dobânzi	030241						
Creşterea de capital	030242						
Royalty	030243						
Chiria	030244						
Alte venituri din investiții	030245						
TOTAL	03024	X	x	x	x	x	

Anexa 3.1 D
Notă la rândul 0902 "Suma venitului scutit de impozitare"

Codul facilităților[14]	Numărul şi data legii ce prevede acordarea scutirii	Suma venitului scutit de impozitare în limita indicatorului din rd.0901 al Declarației	Suma facilităților acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 (col.3 x cota stabilită) (totalul se indică în rd.140 din Declarație)
1	2	3	4
TOTAL			

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 3.2D
Notă la rândul 120 "Suma impozitului pe venit (pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică)

Cod	Suma venitului supus impozitării (în conformitate cu mărimea venitului impozabil specificat în art.15 a) din C.F.)	Cota impozitului pe venit în funcţie de mărimea venitului impozabil specificat în art.15 a) din C.F.	Suma impozitului pe venit (col.2 x col.3) (totalul se indică în rd.120 din Declaraţie)
1	2	3	4
1201			
1202			
1203			
120	TOTAL		

Anexa 3.3 D
Notă la rândul 130 "Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit

Codul facilităţilor	Numărul şi data legii care prevede acordarea scutirii	Suma impozitului pe venit de la care se determină facilitatea	Cota facilităţii care se acordă din impozitul pe venit	Suma impozitului pe venit nesupusă achitării (col.3 x col.4) (rd.130)
1	2	3	4	5
17	Cod fiscal nr. 1163 –XIII din 24.04.97, art. 49	45701	35%	15995
TOTAL				15995

Anexa 4 D
Notă la rândul 1601 "Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar"

Indicator	Cod	Ţara în care a fost achitat impozitul pe venit				Total
A	1	2	3	4	5	6
Suma impozitului pe venit achitat în străinătate	16011					
Venitul din activitatea de investiţii şi financiară de peste hotare	16012					
Cheltuieli legate de obţinerea venitului reflectate în	16013					

Scanned with OKEN Scanner

rd.16012						
Venitul impozabil din activitatea de investiţii şi financiară de peste hotare (rd.16012 – rd.16013)	16014					
Suma venitului impozabil (rd.090 din Declaraţie)	16015					
Cota venitului impozabil din activitatea financiară şi de investiţii de peste hotare în suma totală a venitului impozabil (rd.16014 : rd.16015 x 100), %	16016					
Suma impozitului pe venit, cu excepţia facilităţilor (rd.150 din Declaraţie)	16017					
Suma maximă a impozitului pe venit achitată peste hotare care poate fi trecută în cont (rd.16016 x rd.16017 : 100)	16018					
Suma impozitului pe venit care urmează a fi trecută în cont (suma minimă indicată în rândurile 16011 şi 16018)	1601					

Anexa 5 D
Notă la rândul 1602 "Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată"

Indicatori	Cod	Suma, lei
A	1	2
Impozitul pe venit reţinut la plata royalty (art.89 (1) din C.F.)	16021	
Impozitul pe venit reţinut la sursa de plata din serviciile specificate în art.90 din C.F.	16022	1300
Impozitul pe venit care urmează a fi trecut în cont (rd.16021 + rd.16022)	1602	1300

Anexa 6D
Notă la rândul 1802 "Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor, care urmează a fi trecut în cont "

Indicatori	Cod	Suma
A	1	2
Suma impozitului pe venit, cu excepţia facilităţilor (rd.150 din Declaraţie)	18021	
Suma depăşirii impozitului pe venit la plata dividendelor din anul fiscal precedent	18022	
Suma impozitului pe venit reţinută la plata dividendelor în anul fiscal curent	18023	
Suma totală a impozitului pe venit calculată la plata dividendelor (rd.18022 + rd.18023)	18024	
Suma impozitului pe venit calculată la plata dividendelor care urmează să fie trecut pe următorul an fiscal (rd.18024 – rd.18021)	18025	
Suma impozitului pe venit reţinută la achitarea dividendelor care urmează a fi trecută în cont (rd.18024, dar nu mai mult decât rd.18021)	1802	

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 7 D

Notă "Suma impozitului pe venit care urmează a fi achitat în rate în anul următor anului de gestiune"

(lei)

Modul de achitare a impozitului pe venit în rate	Termene de plată			
	31.03	30.06	30.09	31.12
Ţinând cont de suma prognozată a impozitului pe venit care urmează a fi achitat în anul fiscal	3000	3000	3000	3000
Ţinând cont de suma impozitului pe venit care urma să fie achitat în anul precedent				

Anexa 8D

Informaţia cu privire la persoanele ce practică activitate de întreprinzător în componenţa agentului economic-persoană fizică

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Codul fiscal	Cota de participaţie (%)	Corespunzător cotei de participaţie			
				Suma cheltuielilor efective legate de donaţiile în scopuri filantropice şi de sponsorizare în folosul organizaţiilor indicate în art.36 din C.F. , dar nu mai mult decât limita stabilită	Suma scutirilor acordate fondatorilor agentului economic cu statut de persoană fizică	Suma venitului impozabil	Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, exceptând facilităţile fiscale
1	2	3	4	5	6	7	8
x	Total	x	100%				

Scanned with OKEN Scanner

Etapa III. Contabilizarea operaţiilor privind cheltuielile privind impozitul pe venit, datoriile şi creanţele privind impozitul pe venit la S.R.L "Bilanţ" şi întocmirea Raportului privind rezultatele financiare

În baza informaţiei din Declaraţia cu privire la impoyitul pe veniut a S.R.L "Bilanţ" se determină şi contabilizează cheltuielile privind impozitul pe venit pentru anul 2004.

Pentru contabilizarea cheltuielilor privind impozitul pe venit eset necesar de a determina suma diferenţelor temporare în baza anexelor 1D şi 2D, din care se calculează activele şi datoriile amânate privind impozitul pe venit.

Diferenţele privind mijloacele fixe se trataeză ca o singură diferenţă care se determină în tabelul de mai jos.

Tabelul 2.22

Calculul diferenţei privind uzura mijloacelor fixe

Nr. crt.	Diferenţa	Suma, lei
1	Venit din vânzarea mijloacelor fixe	5500
2	Uzura mijloacelor fixe	(23600)
3	Reparaţia mijloacelor fixe	(1500)
4	Pierderi din vânzarea mijloacelor fixe	30000
Total		10400

Suma totală şi gruparea diferenţelor pentru anul 2004 se prezintă în tabelul 2.23

Tabelul 2.23

Componenţa diferenţelor temporare pentru anul 2004

Nr. crt.	Tipul diferenţei temporare		Suma, lei
	impozabilă	deductibilă	
1.	Diferenţa privind dividendele de la nerezidenţi	x	2600
2.	X	Diferenţa privind datoria neachitată faţă de o persoană interdependentă	2100
3.	X	Diferenţa privind uzura mijloacelor fixe	10400

Scanned with OKEN Scanner

De la suma diferenţelor temporare impozabile se calculează şi se reflectă datorii amânate privind impozitul pe venit, iar de la suma diferenţelor temporare deductibile se contabilizează active amânate privind impozitul pe venit.

Contabilitatea activelor şi datoriilor curente şi amânate privind impozitul pe venit la S.R.L "Bilanţ" se prezintă în tabelul de mai jos.

Nr. crt.	Conţinutul operaţiilor economice	Corespondenţa conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1	Reflectarea datoriei curente privind impozitul pe venit	731	5341	45 701
2	Înregistrarea activului amânat privind impozitul pe venit de la diferenţa privind datoria neachitată faţă de o persoană interdependentă	135	731	420
3	Înregistrarea activului amânat privind impozitul pe venit de la diferenţa privind uzura mijloacelor fixe	135	731	2 080
4	Înregistrarea datoriei amânate privind impozitul pe venit de la diferenţa privind dividendele de la nerezidenţi	731	425	520
5	Trecerea cheltuielii privind impozitul pe venit la rezultatul financiar total	351	731	43 721
6	Reflectarea profitului net al perioadei de gestiune	351	3331	216 679

Evidenţa analitică se ţine aparte pe fiecare tip de datorie sau activ amânat privind impozitul pe venit.

Ca urmare a contabilizării cheltuielilor privind impozitul pe venit se reduce suma venitului contabil cu 43 721 lei.

Extrasul din Raportul privind rezultatele financiare pe anul 2004 la S.R.L "Bilanţ" este prezentat mai jos.

Indicatori	Codul rândului	Suma, lei
Profit (pierdere) până la impozitare	130	260 400
Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit	140	43 721
Profitul net (pierdere) al anului de gestiune	150	216 679

Scanned with OKEN Scanner

Indicatorul "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" se reflectă în anexele la rapoartele financiare în formă detaliată şi include:

Indicatori	Suma, lei
Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit, inclusiv:	43721
Datoria curentă privind impozitul pe venit a perioadei de gestiune	45701
Datoria amânată privind impozitul pe venit aferentă dividendelor de la nerezidenţi	520
Activul amânat privind impozitul pe venit, inclusiv a) aferent diferenţei temporare privind datoria neachitată faţă de o persoană interdependentă b) aferent diferenţei temporare privind uzura mijloacelor fixe	 420 2080

4.2. Modul de calculare şi declarare a impozitului pe venit de către agenţii economici care au filiale şi subdiviziuni pe teritoriul R.M.

Întreprinderile, instituţiile şi organizaţiile care au filiale şi/sau subdiviziuni pe teritoriul R.M. trebuie să prezinte pentru ele calculele şi să plătească impozitul pe venit la bugetele unităţilor administrativ-teritoriale de la reşedinţa acestora.

Conform prevederilor art.84 din C.F., întreprinderile care au constituit filiale şi/sau subdiviziuni, obligaţiunile fiscale ale cărora depăşeau în anul fiscal precedent suma de 400 lei, sunt obligate să achite la bugetul reşedinţei filialelor şi/sau subdiviziunilor impozitul pe venit în modul următor:

- în patru etape (până la 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie şi 31 decembrie a anului fiscal) – toate întreprinderile, cu excepţia întreprinderilor agricole şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier);
- în două etape (până la 31 martie şi 31 decembrie a anului fiscal) – întreprinderile agricole şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier).

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe venit, ce urmează să fie achitat la buget sub formă de impozit în rate, trebuie să fie egal cu:

- o pătrime din impozitul pe venit ce urma să fie achitat în anul precedent (dacă plata se efectuează în patru etape) sau, respectiv, o pătrime şi trei pătrimi din impozitul pe venit ce urma să fie achitat în anul precedent (dacă plata se efectuează în două etape);
- o pătrime din impozitul pe venit prognozat în anul de gestiune (dacă plata se efectuează în patru etape) sau, respectiv, o pătrime şi trei pătrimi din impozitul pe venit ce urmează să fie achitat în anul de gestiune (dacă plata se efectuează în două etape).

Filiala, în conformitate cu art.21 al Legii cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi nr.845-XII din 3 ianuarie 1992, se consideră subdiviziunea separată a întreprinderii, care este situată în altă parte şi care exercită unele din atribuţiile acesteia, care trebuie indicate în documentele de constituire (de societate) a întreprinderii respective. Filiala întocmeşte rapoarte financiare separate.

Subdiviziune a întreprinderii se consideră reprezentanţa, sucursala, secţia, magazinul, depozitul, unitatea comercială etc., prin intermediul căreia întreprinderea îşi desfăşoară activitatea de întreprinzător.

Contribuabilul este obligat să se înregistreze la organul fiscal, în raza căruia îşi are sediul indicat în documentele de constituire, precum şi toate filialele şi subdiviziunile, prezentând informaţii iniţiale şi modificările ulterioare cu privire la sediul său, şi/sau sediul subdiviziunilor sale structurale etc. Informaţiile privind sediul filialelor şi/sau subdiviziunilor se comunică de asemenea organului fiscal, în a cărui rază teritorială acestea îşi au sediul.

Nu sunt obligate să-şi achite impozitul pe venit în rate:

- întreprinderile nou-create pe parcursul anului de gestiune;
- agenţii economici, a căror obligaţie fiscală privind impozitul pe venit în anul fiscal precedent nu a depăşit suma de 400 lei;
- agenţii economici care achită impozitul pe venit în rate în anul de gestiune conform metodei prognozei, potrivit căreia nu vor avea obligaţia de a achita impozitul pe venit în rate;
- agenţii economici scutiţi totalmente de plata impozitului pe venit pe întreaga perioadă de gestiune în baza acordurilor încheiate cu organul fiscal sau a altor prevederi.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe venit al fiecărei filiale (subdiviziune) se determină şi se repartizează conform prevederilor art. 84 (3) din C.F., în baza uneia din cele două metode:

- proporţional sumei venitului obţinut de filială conform datelor din evidenţa financiară a filialei pe anul de gestiune;
- proporţional numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi/sau subdiviziunii pentru anul de gestiune.

Prima metodă este utilizată de către întreprinderile care au pe teritoriul R.M. doar filiale. Datele din evidenţa lor contabilă permit de a determina suma veniturilor obţinute din activitatea operaţională, de investiţii şi financiară, precum şi din evenimentele excepţionale (suma clasei 6 „Venituri"), ceea ce nu-i posibil de a determina la o subdiviziune care nu se consideră filială.

A doua metodă este utilizată la repartizarea impozitului pe venit de către întreprinderile care au pe teritoriul republicii numai filiale, precum şi de cele care au filiale şi subdiviziuni sau numai subdiviziuni. Din cauza lipsei unor bilanţuri proprii şi altor registre contabile la subdiviziuni ca bază de repartizare se utilizează numărul mediu scriptic de salariaţi.

Exemplu. *Întreprinderea „Codru" S.R.L., cu sediul administrativ în municipiul Chişinău, a constituit o filială în or. Ialoveni şi una în or. Hânceşti.*

Modul de determinare a numărului mediu scriptic lunar de salariaţi pe fiecare filială este prezentat în tabelul 2.24

Întreprinderea a decis să achite pe parcursul anului 2004 impozitul pe venit în rate reieşind din obligaţiile fiscale privind impozitul pe venit pentru anul precedent. Conform Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător, suma impozitului pe venit pentru 2003, reflectata în rd.1501, constituie 24 000 lei.

Întreprinderea „Codru" este obligată sa achite la buget impozitul pe venit în rate în sumă de 6 000 lei nu mai târziu de 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie şi 31 decembrie 2004.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.24

Calculul numărului mediu scriptic lunar de salariaţi

Nr.crt.	Luna	Numărul mediu scriptic lunar de salariaţi, persoane			
		Sediul mun.Chişinău	Filiala nr. 1, or. Ialoveni	Filiala nr. 2, or. Hânceşti	În total pe întreprindere (col.3+col.4+ col.5)
1	2	3	4	5	6
1	Ianuarie	21	14	9	44
2	Februarie	22	11	8	41
3	Martie	24	12	8	44
4	Aprilie	23	15	7	45
5	Mai	22	16	9	47
6	Iunie	22	17	10	49
7	Iulie	21	14	11	46
8	August	23	15	10	48
9	Septembrie	24	14	9	47
10	Octombrie	22	13	8	43
11	Noiembrie	23	15	10	48
12	Decembrie	22	17	7	46
	Numărul mediu scriptic anual de salariaţi (rd.1 + rd.2 +...+ rd.12)/12	22,42	14,42	8,83	45,67

Reieşind din datele de mai sus, impozitul pe venit în rate ce urmează a fi transferat la buget la reşedinţa subdiviziunilor structurale către termenele indicate, se determină astfel:

Nr. crt.	*Unitatea administrativ-teritorială*	*Numărul mediu scriptic anual de salariaţi*	*Cota salariaţilor, %*	*Suma impozitului pe venit, lei*	
				Anual	*Trimestrial*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1	*Sediul mun.Chişinău*	*22,42*	*49,09*	*11781,02 (24000 x 49,09)*	*2945,26*

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
2	*Filiala nr.1 or. Ialoveni*	*14,42*	*31,57*	*7576,8 (24000 x 31,57)*	*1894,16*
3	*Filiala nr.2 or. Hâncesti*	*8,83*	*19,34*	*4641,6 (24000 x 19,34)*	*1160,59*
	Total pe S.A. „Codru"	*45,67*	*100,00*	*24 000*	*6000*

Astfel, suma impozitului pe venit ce urmează a fi transferată la bugetul reşedinţei filialei şi/sau subdiviziunii se determină prin înmulţirea sumei impozitului pe venit ce urmează a fi achitat la buget în total pe întreprindere cu cota numărului mediu scriptic anual de salariaţi pe filială sau subdiviziunea respectivă pentru anul precedent.

Dacă agenţii economici, care au doar filiale pe teritoriul republicii, au ales metoda de repartizare a impozitului pe venit proporţional venitului obţinut de filială conform datelor din evidenţa financiară a filialei pe anul de gestiune, datele privind veniturile obţinute de filiale sunt luate din Registrele de evidenţă a veniturilor filialelor, adică Registrele aferente conturilor clasei 6 „Venituri" din Planul de conturi: 611 „Venituri din vânzări", 612 „Alte venituri operaţionale", 621 „Venituri din activitatea de investiţii", 622 „Venituri din activitatea financiară", 623 „Venituri excepţionale".

La repartizarea impozitului pe venit proporţional venitului obţinut de filiale drept indicator serveşte suma totală a conturilor clasei 6 „Venituri", dar nu rezultatele din activitatea operaţională, de investiţii, financiară sau rezultatul excepţional.

Deoarece indicatorii care servesc ca bază de repartizare a impozitului pe venit pot fi calculaţi numai la sfârşitul anului de gestiune, impozitul pe venit în rate pe fiecare filială sau subdiviziune se calculează în fiecare trimestru proporţional numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi/sau subdiviziunii sau proporţional venitului obţinut de filială conform datelor din evidenţa financiară:

- pentru primul trimestru al anului (până la 31 martie) – luând în calcul primele 2 luni ale anului de gestiune;
- pentru al doilea trimestru al anului (până la 30 iunie) – primele 5 luni ale anului de gestiune;
- pentru al treilea trimestru al anului (până la 30 septembrie)

Scanned with OKEN Scanner

– primele 8 luni ale anului de gestiune;

- pentru al patrulea trimestru al anului (până la 31 decembrie) – primele 11 luni ale anului de gestiune.

Întreprinderile agricole şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier) care pot plăti în două tranşe impozitul pe venit vor calcula indicatorii respectivi pentru primele 2 şi 11 luni ale anului de gestiune.

La sfârşitul anului de gestiune până la 31 martie a anului ce urmează după anul de gestiune, agenţii economici calculează şi achită impozitul pe venit care se repartizează proporţional numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi/sau subdiviziunii sau proporţional venitului obţinut de filială în baza datelor evidenţei financiare pentru întregul an de gestiune.

În cazul în care agentul economic a ales metoda de repartizare a impozitului pe venit pe filiale şi/sau subdiviziuni proporţional numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi/sau subdiviziunii, pentru anul de gestiune acest număr se determină în conformitate cu prevederile Instrucţiunii cu privire la statistica efectivului aprobată prin hotărârea Departamentului Statisticii nr. 30 din 1 iunie 1994, cu modificările şi completările ulterioare, prin sumarea numerelor medii lunare de salariaţi pentru toate lunile anului şi împărţirea la 12.

În cazul dacă în anul precedent întreprinderea a funcţionat parţial pe parcursul anului, atunci conform punctului 21 din Instrucţiunea menţionată numărul mediu anual de salariaţi se determină prin sumarea numerelor medii lunare de salariaţi pentru toate lunile de activitate a întreprinderii şi împărţirea sumei obţinute la 12.

Exemplu. *Întreprinderea agricolă "Spicul" cu reşedinţa de bază în or. Cahul are o filială în or. Vulcăneşti şi o reprezentanţă în or. Leova.*

În anul 2004 întreprinderea a stabilit achitarea impozitului pe venit în rate în baza impozitului pe venit determinat în anul precedent care a constituit 8 000 lei. Conform art.84 (2) din C.F., întreprinderea dată achită impozitul pe venit în rate în două etape: 1/4 din 8 000 lei (2000 lei) – până la 31 martie şi 3/4 din această sumă (6 000 lei) – până la 31 decembrie.

Datoria faţă de buget privind impozitul pe venit a întreprinderii pentru 2004 constituie 19 800 lei, iar trecerile în cont – 3100 lei, care reprezintă reţineri la sursa de plată a impozitului pe venit.

Deoarece întreprinderea are atât filială, cât şi subdiviziune, la repartizarea impozitului pe venit poate fi utilizată doar metoda repartizării proporţional numărului mediu scriptic de salariaţi.

Scanned with OKEN Scanner

Pe parcursul anului 2004 au fost înregistrate următoarele date privind numărul salariaţilor din filiala şi subdiviziunea întreprinderii:

Nr. crt	Denumirea unităţii	Luna		Media pe 2 luni	Luna									Media pe 11 luni	Luna	Media anuală
		01.04	02.04		03.04	04.04	05.04	06.04	07.04	08.04	09.04	10.04	11.04		12.04	
Numărul mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi subdiviziunii, persoane																
1	Reşedinţa de bază or.Cahul	26	24	25	27	26	28	29	31	28	29	30	28	27,82	29	27,92
2	Filiala or.Vulcăneşti	15	17	16	16	17	18	16	19	17	16	17	18	16,91	17	16,92
3	Subdiviziunea or.Leova	8	9	8,5	9	10	9	11	9	10	12	11	10	9,82	10	9,83
	Total	49	50	49,5	52	53	55	56	59	55	57	58	56	54,557	56	54,67
Cota numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialei şi subdiviziunii, %																
1	Reşedinţa de bază or.Cahul			50,51										51,00		51,07
2	Filiala or.Vulcăneşti			32,32										31,00		30,95
3	Subdiviziunea or. Leova			17,17										18,00		17,98
	Total			100										100		100

Reieşind din cota numărului mediu scriptic de salariaţi ai filialelor şi subdiviziunii se determină suma impozitului pe venit de achitat în rate pe parcursul anului de gestiune 2004:

Nr. crt.	Denumirea unităţii	Cota numărului mediu scriptic de salariaţi pe 2 luni, %	Suma impozitului pe venit către 31.03.04, lei	Cota numărului mediu scriptic de salariaţi pe 11 luni, %	Suma impozitului pe venit către 31.12.04,lei
1	2	3	4	5	6
1.	Reşedinţa de bază or.Cahul	50,51	1010,2	51	4080
2.	Filiala or. Vulcăneşti	32,32	646,4	31	2480

Scanned with OKEN Scanner

3.	Subdiviziunea or.Leova	17,17	343,4	18	1440
	Total	100	2000	100	8000

Extras din Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător pe anul 2004 a întreprinderii „Spicul":

(lei)

Suma impozitului pe venit: pentru contribuabilii cu statut de persoană juridică (rd.090 x rd.110) pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică (anexa 3.2 D)	120	19800
Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit (anexa 3.3D)	130	0
Suma facilităţilor acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 (anexa 3.1D, col.5) (indicator informativ care nu se utilizează la calcularea ulterioară a obligaţiilor fiscale	140	0
Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă cu excepţia facilităţilor fiscale (rd.120 – rd.130)	150	19800
Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar (anexa 4D)	1601	0
Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată (anexa 5D)	1602	3 100
Suma totală a trecerilor în cont conform art.82 şi90 din C.F. (inclusiv rd.1601 + rd.1602)	160	3 100
Suma impozitului pe venit pasibil reflectării în fişa personală a contribuabilului (rd.150 – rd.160)	170	16700
Impozitul pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal în conformitate cu art.84 din C.F.	1801	8 000
Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor care urmează a fi trecut în cont (art.80 din C.F., anexa 6D)	1802	
Suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal (rd.1801+ rd.1802)	180	8 000
Total impozitul pe venit spre plată (rd.150 – rd.160 – rd.180)	190	8 700
Suma plăţii în plus a impozitului pe venit (rd.160 + rd.180 –rd.150)	200	0

Calculul privind impozitul pe venit, inclusiv pe filială şi subdiviziune, pentru anul 2004 al întreprinderii "Spicul":

Nr. crt.	Denumirea filialei, subdivizi-unii	Numărul mediu scriptic anual de salariaţi, persoane	Cota numărului mediu scriptic anual de salariaţi, %	Veniturile contabile, lei	Cota venitu-rilor, %	Total spre calcul (rd. 150 din Declaraţia pentru anul fiscal de gestiune), lei	Suma trecerilor în cont - total (rd. 160 al Declara ţiei), lei	Impozitul pe venit achitat în rate (rd. 1801 din Decla raţie), lei	Total spre plată (rd. 190 din Dec-laraţie), lei	Total impozit pe venit achitat în plus (rd. 200 din Declaraţie, lei
1	2	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Reşedinţa de bază or.Cahul	27,92	51,07			10111,86	1583,17	4085,6	4443,09	

Scanned with OKEN Scanner

2	Filiala or. Vulcăneşti	16,92	30,95			6128,1	959,45	2476	2692,65	-
3	Subdiviziunea or. Leova	9,83	17,98			3560,04	557,38	1438,4	1564,26	-
Total pe filială şi subdiviziune		26,75	48,93			9688,14	1516,83	3914,4	4256,91	-
Total pe agent economic		54,67	100			19 800	3 100	8000	8 700	-

Exemplu. *S.R.L. „Bilanţ" cu sediul în mun. Chişinău a înregistrat filiale în oraşele Bălţi şi Cahul. În 2004 ea a stabilit achitarea impozitului pe venit în rate în baza venitului impozabil prognozat care a constituit 102 000 lei. Impozitul pe venit ce urmează a fi transferat până la 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie şi 31 decembrie 2004 reieşind din cota impozitului pe venit de 20% constituie 5 100 lei (102 000 x 20 : 100 x 1/4).*

Impozitul pe venit care urmează a fi achitat în rate pe parcursul anului de gestiune de către întreprinderea "Bilanţ" este determinat în tabelul 2.25.

În baza cotei veniturilor filialelor întreprinderii „Bilanţ" se calculează impozitul pe venit de achitat în rate pe anul 2004:

Nr.crt	Denumirea unităţii	Cota venitului pe filiale pe 2 luni, %	Suma impozitului pe venit către 31.03, lei	Cota venitului pe filiale pe 5 luni, %	Suma impozitului pe venit către 30.06, lei	Cota venitului pe filiale pe 8 luni, %	Suma impozitului pe venit către 30.09, lei	Cota venitului pe filiale pe 11 luni, %	Suma impozitului pe venit către 31.12, lei
1	Reşedinţa de bază mun.Chişinău	63,38	3232,38	54,33	5541,66	53,91	8248,23	56,28	11481,12
2	Filiala or. Bălţi	36,62	1867,62	31,90	3253,8	31,25	4781,25	28,94	5903,76
3	Filiala or. Cahul	0,00	0,00	13,77	1404,54	14,84	2270,52	14,78	3015,12
	Total	100	5100	100	10 200	100	15 300	100	20 400

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.25

Nr. crt.	Denumirea unității	Ianuarie	Februarie	Venitul pe 2 luni, lei	Martie	Aprilie	Mai	Venitul pe 5 luni, lei	Iunie	Iulie	August	Venitul pe 8 luni, lei	Septembrie	Octombrie	Noiembrie	Venitul pe 11 luni, lei	Decembrie	Venitul anual, lei
Venitul (clasa 6 "Venituri"), lei																		
1	Reşedinţa de bază mun. Chişinău	21 000	24000	45 000	27 000	24 500	29 400	80 900	26800	24400	28 000	79 200	29 800	31200	30400	91 400	32000	328500
2	Filiala or.Bălţi	14 000	12000	26 000	13 600	15 400	18 500	47 500	17400	16300	12200	45900	12000	18000	17000	47000	19600	186000
3	Filiala or. Cahul	-	-	-	6 800	6 700	7 000	20 500	7800	7100	6900	21800	8400	8100	7500	24000	9100	75 400
	Total	35 000	36000	71 000	47 400	46 600	54 900	148900	52000	47 800	47 100	146900	50 200	57 300	54 900	162400	60700	589 900
Cota venitului, %																		
1	Reşedinţa de bază mun. Chişinău			63,38				54,33				53,91				56,28		55,69
2	Filiala or.Bălţi			36,62				31,90				31,25				28,94		31,53
3	Filiala or.Cahul			0,00				13,77				14,84				14,78		12,78
	Total			100,00				100,00				100				100		100

Scanned with OKEN Scanner

Filiala din or.Cahul şi-a început activitatea la 10 martie 2004, de aceea impozitul pe venit în rate în sumă de 1404,54 lei se calculează şi se achită începând cu trimestrul II al anului, adică până la 30 iunie.

La sfârşitul anului 2004 S.R.L. „Bilanţ" a calculat în Declaraţie datoria privind impozitul pe venit pentru anul curent în sumă de 27 400 lei. Suma trecerilor în cont a constituit 3700 lei.

Întreprinderea a întocmit şi prezentat Declaraţia şi Calculul până la 31 martie 2005 conform formelor elaborate.

Extras din Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător pe anul 2004 a întreprinderii „Bilanţ":

Indicatori	Cod	Suma, lei
Suma impozitului pe venit (rd.090 x rd.110)	120	27 400
Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit (anexa 3.3D)	130	0
Suma facilităţilor acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 (anexa 3.1D, col.5)	140	0
Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, exceptând facilităţile fiscale (rd.120 – rd.130)	150	27 400
Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar (anexa 4D)	1601	
Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată (anexa 5D)	1602	3 700
Suma trecerilor în cont conform art.82 şi art.90 din C.F. – total, inclusiv (rd.1601 + rd.1602)	160	3 700
Suma impozitului pe venit pasibil reflectării în fişa personală a contribuabilului (rd.150-rd.160)	170	23 700
Impozitul pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal în conformitate cu art.84 din C.F.	1801	20 400
Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor care urmează a fi trecut în cont (art.80 din C.F.) (anexa 6D)	1802	
Suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal (rând.1801+ rând.1802)	180	20 400
Total impozitul pe venit spre plată (rd.150 – rd.160 – rd.180)	190	3 300
Suma plăţii în plus a impozitului pe venit (rd.160 + rd.180 – d.150)	200	

Impozitul pe venit determinat pe agent economic, inclusiv pe filiale, pentru anul 2004 este prezentat în tabelul 2.26.

În cazul în care filialele sau subdiviziunile nu obţin venit conform evidenţei sale financiare, cota venitului este egală cu zero şi, deci, nu există obligaţia întreprinderii de a repartiza impozitul pe venit, inclusiv în rate.

Agenţii economici, care la finele anului au obţinut venit impozabil şi la care impozitul calculat depăşeşte suma impozitului

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.26

Determinarea impozitului pe venit pe filiale

Nr. d/o	Denumirea unității	Numărul mediu scriptic anual de salariați pentru anul de gestiune, persoane	Cota numă rului mediu scriptic anual de salariați, %	Veniturile pentru anul fiscal de gestiune, constatate în evidența financiară (suma clasei 6 "Venituri") lei	Cota venitu-rilor, %	Total spre calcul (rd. 150 din Declarația pentru anul fiscal de ges-tiune), lei	Suma trecerilor în cont - total (rd. 160 al Declarației pentru anul de ges tiune), lei	Impozit pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal (rd. 170 din Declara ția pentru anul fiscal de gestiune), lei	Total spre plată (rd. 180 din Dec-larația pentru anul fiscal de gestiune), lei	Total impozit pe venit achitat în plus (rd. 190 din Declarația pentru anul fiscal de gestiune), lei
1.	Reşedința de bază mun. Chişinău.			328 500	55,69	15259,06	2004,84	11360,76	1893,46	
2.	Filiala or.Balți	-	-	186 000	31,53	8639,22	1135,08	6432,12	1072,02	-
3.	Filiala or.Cahul	-	-	75 400	12,78	3501,72	460,08	2607,12	434,52	-
Total pe filiale şi/sau subdiviziuni				261 400	44,31	12140,94	1595,16	9039,24	1506,54	-
Total pe agent economic		-	-	589 900	100,00	27 400	3 600	20400	3 400	-

achitat în decursul anului fiscal, determină de sine stătător suma plății adăugătoare şi achită această plată la bugetele de reşedință a filialelor şi/sau subdiviziunilor nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației – 31 martie a anului următor după anul de gestiune.

Întreprinderile, instituțiile şi organizațiile, care au pe teritoriul R.M. filiale şi/sau subdiviziuni în afara unității administrativ teritoriale în care se află reşedința de bază, prezintă nu mai târziu de 31 martie a anului următor după anul fiscal de gestiune Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător cu anexarea *Calculului privind impozitul pe venit* pentru fiecare filială şi/sau subdiviziune. Concomitent *Calculul* menționat se prezintă şi organelor S.F.S. la locul de reşedință a filialei.

Scanned with OKEN Scanner

4.3 Modul de întocmire şi prezentare a Declaraţiei de către întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier)

În conformitate cu prevederile art. 83(a) al Codului fiscal întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier) sânt obligate să prezinte Declaraţia cu privire la impozitul pe venit.

Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi nr. 845 – XII din 03.01.1992 şi Legea privind gospodăriile ţărăneşti (de fermier) nr. 1353 – XIV din 03.11.2000 cu modificările şi completările ulterioare, prevăd că întreprinderile şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier) pot fi fondate atât de un singur cetăţean, cât şi de membrii familiei lui.

Modul de determinare a datoriei privind impozitul pe venit depinde de numărul de fondatori ai întreprinderii individuale şi gospodăriei ţărăneşti (de fermier) care influenţează mărirea scutirilor.

Modul de calculare a impozitului pe venit se efectuează în anexa 3.2D „Suma impozitului pe venit (pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică)" şi în anexa 8D "Informaţia cu privire la persoanele ce practică activitate de întreprinzător în componenţa agentului economic-persoană fizică". Anexa 8D se întocmeşte doar de contribuabilii cu statut de persoană fizică în sensul repartizării obligaţiilor fiscale între fondatorii agentului economic. Această anexă se întocmeşte în scopul asigurării interdependenţei dintre indicatorii din Declaraţie şi indicatorii din Declaraţia persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 04). Mărimea venitului impozabil se determină ca diferenţă dintre mărimea anuală a veniturilor şi mărimea anuală a cheltuielilor recunoscute de Codul fiscal şi suma scutirilor şi se reflectă în coloana 2 a anexei 3.2D după tranşele de impozitare indicate în art. 15 (lit a) din C.F. şi în coloana 7 a Informaţiei. Informaţia coloanei 4 a anexei 3.2D se transferă pe rândul 120 al Declaraţiei. Sumele totale calculate în col. 5, 6, 7 şi 8 ale **Informaţiei** se reflectă pe rd. 050, 0701, 090 şi 150 ale Declaraţiei.

Mărimea venitului impozabil obţinut este micşorată cu suma scutirilor acordate fondatorilor întreprinderii individuale conform art.33 – 35 din C.F. în baza cererii de scutire depuse de aceştea. Cererea de scutire se prezintă întreprinderii până la prezentarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit, anexând toate documentele ce justifică mărimea scutirii. Suma scutirilor se reflectă

Scanned with OKEN Scanner

pe rândul 0701 al Declaraţiei şi în col.6 a Anexei 8D, iar venitul impozabil – pe rândul 090 a Declaraţiei şi în col.7 a Informaţiei.

Mărimea impozitului pe venit se calculează conform cotelor prevăzute de art. 15 din C.F., fiind egale în anul 2005 cu:

- 9 % din venitul anual impozabil ce nu depăşeşte suma de 16 200 lei;
- 14 % din venitul anual impozabil ce depăşeşte suma de 16200 lei şi nu depăşeşte suma de 21 000 lei;
- 20 % din venitul anual impozabil ce depăşeşte suma de 21 000 lei.

În cazul în care fondator al întreprinderii individuale şi gospodăriei ţărăneşti (de fermier) este o singură persoană, datoria privind impozitul pe venit se determină de la mărimea profitului calculat ca diferenţa dintre suma totală a veniturilor şi suma totală a cheltuielilor, luând în consideraţie mărimea scutirilor pentru anul respectiv.

Exemplu. *În anul 2005 întreprinderea individuală "I. Lungu", a cărei fondator unic este Ion Lungu, a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor în sumă totală de 108 000 lei. Cheltuielile întreprinderii, inclusiv costul vânzărilor, cheltuielile generale şi administrative şi cheltuielile comerciale anual au constituit 94 000 lei. Profitul întreprinderii în 2005 a constituit 14 000 lei (108 000 – 94 000). Întreprinderea a acordat servicii de arendă pentru care a primit la contul bancar 3450 lei, fiind reţinut impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 150 lei.*

Fondatorul Ion Lungu este rezident al R.M. şi beneficiază de scutire personală, în baza cererii depuse, în sumă de 3960 lei. Venitul impozabil al fondatorului a constituit 10 040 lei (14 000 – 3960), suma impozitului pe venit – 903,6 lei. Această sumă reprezintă mărimea datoriei privind impozitul pe venit a întreprinderii "I. Lungu". Suma impozitului pe venit care trebuie transferată la bugetul de stat până la 31 martie 2006, luând în consideraţie impozitul pe venit la sursa de plată, constituie 753,6 lei (903,6 – 150).

Întreprinderea individuală "I. Lungu" trebuie să prezinte până la 31 martie Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor. Concomitent cu această Declaraţie, cetăţeanul Ion Lungu trebuie să prezinte Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice,

Scanned with OKEN Scanner

deoarece a obţinut venituri din alte surse mai mari decât scutirea personală de 3960 lei pe an.

Fondatori ai întreprinderii individuale şi/sau gospodăriei ţărăneşti (de fermier) pot fi mai mulţi membri ai familiei. În acest caz pentru determinarea datoriei privind impozitul pe venit a întreprinderii se efectuează următoarele calcule:

- Se determină venitul contabil al întreprinderii ca diferenţă dintre veniturile anuale şi cheltuielile anuale conform contabilităţii financiare.
- Se calculează venitul impozabil, luând în consideraţie ajustările veniturilor şi cheltuielilor conform legislaţiei fiscale, cheltuieli legate de donaţii în scopuri filantropice şi de sponsorizare, cheltuieli neconfirmate documentar şi suma scutirilor acordate fondatorilor. Ca bază documentară pentru acordarea scutirilor servesc cererile respective ale fondatorilor (membrilor familiei). Impozitul pe venit se determină după cotele impozitului pe venit ale persoanelor fizice.
- Se completează anexa 3.2D „Suma impozitului pe venit (pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică)" pentru a calcula suma impozitului pe venit pe rândul 120 din Declaraţie.
- Se repartizează suma impozitului pe venit pentru fiecare fondator (membru al familiei) în coloana 8 a anexei 8D, iar prin sumarea acestora se corelează indicatorii cu datoria privind impozitul pe venit al întreprinderii individuale sau gospodăriei ţărăneşti din Declaraţie.

Exemplu. *Întreprinderea individuală „TSI TACU" a fost fondată la 10 aprilie 2000 de către soţii Tacu – Sergiu şi Maria. În urma practicării activităţii de antreprenor în 2005 întreprinderea a înregistrat venituri în sumă totală de 106 000 lei. Suma totală a cheltuielilor înregistrate a constituit 75 000 lei. Ambii soţi au depus cerere de scutire personală în sumă de 3960 şi scutire pentru persoana întreţinută în sumă de 600 lei, deoarece au un copil.*

Profitul întreprinderii pentru 2005 a constituit 31 000 lei (106 000 – 75 000). Ajustări aferente veniturilor şi cheltuielilor nu au fost înregistrate. Suma venitului impozabil este egal cu 21880 lei (31000-

Scanned with OKEN Scanner

9120). Impozitul pe venit a fost determinat completând anexa 3.2 D a Declarației.

Astfel, datoria privind impozitul pe venit calculată pentru anul curent este formată din impozitul pe venit determinat reieșind din tranșele și cotele impozitului pe venit 2306 lei (1458 + 672 +176).

Întreprinderea a achitat în cursul anului fiscal impozitul pe venit în rate în sumă de 800 lei și i s-a reținut impozit pe venit la sursa de plată de la serviciile de pază în sumă de 50 lei care au fost reflectate respectiv pe rândurile 1801 și 1602 ale Declarației. Ca urmare, suma impozitului pe venit ce trebuie transferat la bugetul de stat până la 31 martie 2006 este egală cu 1456 lei (2306 – 50 – 800) calculată pe rd.190 a Declarației.

În baza calculelor efectuate de întreprinderea individuală se completează anexa 8D din Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor. Impozitul pe venit calculat pentru fiecare fondator se reflectă în coloana 8 a Informației, echivalent cu rd. 150 din Declarație. Conform cotei părți a fiecărui fondator profitul este repartizat între aceștea în modul următor: soției – 15 000 lei (48,38%), soțului – 16000 lei (51,62%). În baza cotei de participație (col.4) s-a calculat venitul impozabil al fiecăruia: pentru soț – 11440 lei (16000 – 3 960 – 600), pentru soție – 10440 lei (15 000 – 3960 – 600). Suma totală din coloanele 5, 6, 7, 8 trebuie să fie identice cu indicatorii respectivi din rândurile 050, 0701, 090, 150 ale Declarației.

Anexa 3.2D
Notă la rândul 120 "Suma impozitului pe venit"

Cod	Suma venitului supus impozitării (în conformitate cu mărimea venitului impozabil specificat în art.15 lit.a) din C.F.), lei	Cota impozitului pe venit în funcție de mărimea venitului impozabil specificat în art.15 lit.a) din C.F. , %	Suma impozitului pe venit (col.2 x col.3) (totalul se indică în rând.120 din Declarație),lei
1	2	3	4
1201	16200	9	1458
1202	4800	14	672
1203	880	20	176
120	TOTAL		2306

Pentru asigurarea interdependenței dintre indicatorii Declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanei juridice și

Scanned with OKEN Scanner

Declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice se completează Anexa 8D.

Anexa 8D
Informația cu privire la persoanele ce practică activitate de întreprinzător în componența agentului economic-persoană fizică a întreprinderii individuale „TSI Tacu" pe anul 2004

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Codul fiscal	Cota de participaţie (%)	Corespunzător cotei de participaţie			
				Suma cheltuielilor efective legate de donaţiile în scopuri filantropice şi de sponsorizare, lei	Suma scutirilor acordate fondatorilor agentului economic cu statut de persoană fizică, lei	Suma venitului impozabil, lei	Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, exceptând facilităţile fiscale, lei
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Tacu Sergiu	0982545151241	51,62	-	4560	11440	1190,36
2	Tacu Maria	0995265325121	48,38	-	4560	10440	1115,64
x	Total	x	100%	-	9120	21880	2306

DECLARAŢIA nr. 1
cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală **2005**
Denumirea contribuabilului **I.I. „TSI Tacu"**
Codul fiscal **1002600025412**

Indicatori	Cod	Suma, lei
Profitul (pierderi) obţinut în perioada gestionară până la impozitare	010	31 000
Suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilităţii financiare (suma clasei VI "Venituri")	0101	106 000
Suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilităţii financiare (suma clasei VII "Cheltuieli")	0102	75 000
Ajustarea (majorarea/micşorarea) veniturilor conform prevederilor legislaţiei fiscale (anexa 1D)	020	
Ajustarea (majorarea/micşorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislaţiei fiscale (anexa 2D)	030	
Venitul (pierderi) obţinut în perioada fiscală, luând în considerare ajustările (majorările/micşorările) (rd.010 + rd.020 – rd.030)	040	31 000

Scanned with OKEN Scanner

Suma cheltuielilor efective legate de donaţiile în scopuri filantropice şi de sponsorizare în folosul organizaţiilor indicate în art.36 din C.F. , dar nu mai mult decât limita stabilită care se determină ca rd.040 x 10/110	050	
Suma cheltuielilor efective neconfirmate documentar, dar nu mai mult decât limita stabilită care se determină ca rd.040 x 0,1/100,1	060	
Suma scutirilor acordate fondatorilor agentului economic cu statut de persoana fizică (acest indicator nu trebuie să depăşească rezultatul pozitiv al calculului (rând.040 – rând.050 – rând. 060))	0701	9 120
Suma venitului impozabil fără luarea în calcul a pierderilor fiscale ale anilor precedenţi: *pentru contribuabilii cu statut de persoană juridică*: (rd. 040 – rd. 050 – rd. 060) (se indică doar rezultatul pozitiv, iar în cazul calculării unui indicator negativ el urmează a fi reflectat în rd.100); *pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică*: (rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.0701) (se indică doar rezultatul pozitiv, iar în cazul calculării unui indicator negativ el urmează a fi reflectat în rd.100)	070	21 880
Suma pierderilor fiscale reportate din perioadele fiscale precedente permise spre deducere în perioada fiscală curentă, dar nu mai mult decât suma din rd.070	080	
Suma venitului impozabil până la aplicarea facilităţilor fiscale (rd.070 – rd.080)	0901	21 880
Suma venitului scutit de impozitare (anexa 3.1D)	0902	
Suma venitului impozabil (rd.0901 – rd.0902)	090	21 880
Suma pierderilor fiscale (rezultatul negativ calculat la determinarea indicatorului din rd.070) (a se reflecta fără semnele – sau (+))	100	
Cota impozitului pe venit, % (se completează numai de către persoanele juridice))	110	
Suma impozitului pe venit: *pentru contribuabilii cu statut de persoană juridică*: (rd.090 x rd.110) *pentru contribuabilii cu statut de persoană fizică:* (anexa 3.2 D)	120	2 306
Suma facilităţilor acordate din suma calculată a impozitului pe venit (anexa 3.3D)	130	
Suma facilităţilor acordate sub formă de scutire de impozitare a venitului reflectat în rd.0902 (anexa 3.1D, col.5) (indicator informativ care nu se utilizează la calcularea ulterioară a obligaţiilor fiscale	140	
Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, exceptând facilităţile fiscale (rd.120 – rd.130)	150	2306
Impozitul pe venit achitat în străinătate din venitul din investiţii şi/sau venitul financiar (anexa 4D)	1601	
Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată (anexa 5D)	1602	50

Scanned with OKEN Scanner

Suma trecerilor în cont conform art.82 şi art.90 din C.F. – total, inclusiv (rd.1601 + rd.1602)	160	50
Suma impozitului pe venit pasibil reflectării în fişa personală a contribuabilului (rd.150-rd.160)	170	2256
Impozitul pe venit achitat în rate pe parcursul anului fiscal în conformitate cu art.84 din C.F.	1801	800
Impozitul pe venit reţinut în prealabil la plata dividendelor care urmează a fi trecut în cont (art.80 din C.F.) (anexa 6D)	1802	
Suma totală a impozitului pe venit achitat în cursul anului fiscal (rând.1801+ rând.1802)	180	800
Total impozitul pe venit spre plată (rd.150 – rd.160 – rd.180)	190	1456
Suma plăţii în plus a impozitului pe venit (rd.160 + rd.180 – rd.150)	200	

În conformitate cu art.83 din C.F., Declaraţia cu privire la impozitul pe venit trebuie sa fie prezentată S.F.S. la locul de înregistrare nu mai târziu de 31 martie a anului care urmează după anul fiscal de gestiune de către întreprinderile rezidente cu statut de persoana fizică, întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier).

Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă împreună cu anexa 3.2D şi 8D la Declaraţie.

Concomitent cu Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor, cetăţenii Tacu Sergiu şi Tacu Maria sunt obligaţi să depună la I.F.S. *Declaraţia cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice*, deoarece au obţinut venituri din alte surse mai mari decât scutirea personală de 3960 lei pe an (în cazul în care în timpul anului fiscal soţii au obţinut venit din munca salarială).

Întrebări pentru autocontrol

1. Care este structura Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor?
2. Indicaţi termenele de prezentare a declaraţiei şi modul de achitare a impozitului pe venit de către persoanele ce practică activitate de antreprenor.
3. Numiţi etapele de întocmire a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de antreprenor.

Scanned with OKEN Scanner

4. Care sânt particularităţile de calculare şi declarare a impozitului pe venit de către agenţii economici care au filiale şi subdiviziuni pe teritoriul R.M.
5. Expuneţi metodele de calcul a impozitului pe venit de către agenţii economici care au filiale şi subdiviziuni pe teritoriul R.M.
6. Care este modul de întocmire şi prezentare a Declaraţiei de către întreprinderile individuale şi gospodăriile ţărăneşti (de fermier)?

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA III.
CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

CAPITOLUL 1.

NOȚIUNI GENERALE PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ŞI PRINCIPII DE DETERMINARE A OBLIGAȚIILOR FISCALE AFERENTE

Obiectivele capitolului

- *Definirea valorii adăugate şi taxei pe valoarea adăugată (TVA)*
- *Caracteristica subiectului, obiectului impozabil şi cotele TVA prevăzute de legislația fiscală*
- *Descrierea principiilor de determinare a obligațiilor fiscale aferente TVA*
- *Explicarea noțiunii "trecerea în cont a TVA"*

1.1. Noțiuni generale privind taxa pe valoarea adăugată

Noțiuni generale privind valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit îndirect care îl percepe statul din valoarea adăugată a produselor fabricate, serviciilor prestate şi calificate drept vândute.

Valoarea adăugată la întreprinderile din sfera productivă reprezintă diferența dintre valoarea produselor finite şi a serviciilor comercializate la preț de vânzare şi valoarea materiilor prime, materialelor, semifabricatelor, combustibilului, serviciilor primite la

Scanned with OKEN Scanner

preţ de achiziţie şi utilizate pentru fabricarea acestor produse, prestarea serviciilor respective. De exemplu, o întreprindere a fabricat şi a vândut produse în luna curentă la preţ de vânzare fără TVA în mărime de 1200 000 lei, iar valoarea totală a materiilor prime, materialelor, combustibilului etc. folosite la fabricarea produselor finite este de 800 000 lei. Valoarea adăugată în acest caz va constitui 400 000 lei (1200 000 – 800 000). Dacă cota TVA e de 20%, suma TVA, care se cuvine de achitat la buget, va constitui 80 000 lei (400 000 x 0,2). De regulă, însă, în practica activităţii unităţilor economice TVA se determină în alt mod. Valoarea adăugată ca indicator separat nu se calculează. O sumă a TVA se determină din valoarea materiilor prime, materialelor, semifabricatelor, combustibilului, mărfurilor, serviciilor primite şi se trece în cont (se reflectă drept creanţă a bugetului faţă de întreprindere), iar altă sumă a TVA se calculează la buget drept datorie din valoarea produselor, mărfurilor vândute şi a serviciilor prestate. Diferenţa dintre aceste două sume va constitui mărimea TVA de achitat la buget. În exemplul dat vom avea:

- TVA aferentă materialelor procurate – 160 000 lei (800 000 x 0,2);
- TVA aferentă produselor comercializate – 240 000 lei (1200.000 x 0,2);
- TVA de achitat la buget – 80 000 lei (240 000 – 160 000).

Cum vedem, TVA de achitat la buget constituie aceeaşi sumă de 80 000 lei în ambele cazuri.

Valoarea adăugată reprezintă valoarea produselor şi serviciilor creată de efortul colectivului în cadrul unităţii economice. Pentru o unitate de produs (serviciu) ea exprimă diferenţa dintre preţul de vânzare şi suma cheltuielilor materiale. Din punct de vedere a componenţei acest indicator constituie suma salariilor personalului întreprinderii, contribuţiilor pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală la aceste salarii, profitului brut obţinut din comercializarea produselor (serviciilor), inclusiv suma uzurii mijloacelor fixe şi amortizării activelor nemateriale.

Este de menţionat că în componenţa consumurilor (cheltuielilor) de materiale se includ şi serviciile primite de la prestatori, plata pentru arendă etc. considerate drept materializate. Suma uzurii mijloacelor fixe şi amortizării activelor nemateriale,

Scanned with OKEN Scanner

indiferent dacă aceste active au fost create de către întreprindere sau nu, se consideră componente ale valorii adăugate[1].

Cu cât valoarea adăugată e mai mare, cu atât mai înalt este estimată activitatea de producţie şi financiară a întreprinderii.

Taxa pe valoarea adăugată se aplică la fiecare stadiu de producţie şi vânzare a produselor finite, mărfurilor, serviciilor prestate.

În conformitate cu Codul fiscal al R.M. (cap.III) TVA este o formă de colectare la buget a unei părţi din valoarea produselor finite, mărfurilor comercializate, serviciilor prestate, care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor importate în ţară.

Operaţiile de reflectare a TVA cuprind livrări de mărfuri şi livrări de servicii.

Livrarea de mărfuri reprezintă o transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea acestora, schimb, transmitere cu titlu gratuit, cu plată parţială, achitarea salariului lucrătorilor întreprinderii în expresie naturală, prin alte plăţi în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar (art.93 (3) din C.F.).

Livrarea (prestarea) de servicii este o prestare de servicii materiale şi nemateriale de consum şi de producţie, inclusiv darea unor active în arendă, transmiterea drepturilor, inclusiv de bază de leasing privind folosirea unor mărfuri contra plată cu plată parţială, cu titlu gratuit, executarea lucrărilor de construcţie-montaj, de reparaţii, de cercetări ştiinţifice, de construcţii experimentale sau alte lucrări contra plată, cu plata parţială sau gratuit.

Impozabilă numim livrarea de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepţia celor scutite de TVA, efectuate de către subiectul impozabil în procesul activităţii de întreprinzător.

Impozitării cu TVA se supun şi operaţiile de import, atât de valori materiale, cât şi de servicii. **Import de valori materiale** (mărfuri) se consideră aducerea (introducerea) valorilor materiale (mărfurilor) pe teritoriul Republicii Moldova în conformitate cu legislaţia vamală.

---

[1] Dacă ţinem cont de destinaţia creării activelor pe termen lung, uzura mijloacelor fixe şi amortizarea activelor nemateriale procurate de la terţi sau intrate din alte motive n-ar trebui să fie considerate drept componente ale valorii adăugate.

Scanned with OKEN Scanner

Importul de servicii este o prestare de servicii de către persoanele juridice şi fizice, nerezidenţi ai R.M., persoanelor juridice şi fizice rezidenţi sau nerezidenţi ai R.M., pentru care locul prestării se consideră a fi R.M. Din punct de vedere a vizibilităţii importul de servicii mai poartă denumirea de import invizibil.

Exportul de valori materiale (mărfuri) reprezintă o scoatere a valorilor materiale (mărfurilor) de pe teritoriul Republicii Moldova în conformitate cu legislaţia vamală.

Exportul de servicii este o prestare de servicii de către persoanele juridice şi fizice rezidenţi ai R.M., unor persoane juridice şi fizice, nerezidenţi ai R.M., al căror loc de livrare nu este Republica Moldova.

În scopul stimulării exportului de produse finite, mărfuri, servicii, acestea se impozitează cu TVA la cota zero.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă o parte a valorii adăugate a produselor, mărfurilor vândute, serviciilor prestate pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi o parte a valorii mărfurilor şi serviciilor importate în R.M. Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit de consum. Luând în considerare că TVA se determină şi se înregistrează în operaţiile de procurare şi vânzare a valorilor materiale (mărfurilor), serviciilor pe teritoriul ţării, poate apărea situaţia în care:

a) suma TVA din procurări e mai mică decât suma TVA din vânzări, diferenţa se cuvine de achitat la buget;
b) suma TVA din vânzări e mai mică decât suma TVA din operaţiile de procurări; diferenţa se cuvine de trecut în cont (de recuperat).

Aceste două variante în mod schematic pot fi prezentate astfel:

Livrare impozabilă:	x	Cota TVA 0.2	=	TVA din livrarea impozabilă:	-	TVA din cumpărări	=	TVA spre:
a) 200 000 lei b) 300 000 lei				a) 40 000 lei b) 60 000 lei		a) 20 000 lei b) 70 000 lei		a) plată – 20 000 lei b) recuperare – 10 000 lei

Dacă suma TVA din operaţiile de procurare, inclusiv şi de import a valorilor materiale (mărfurilor), serviciilor primite, este mai mare decât suma TVA din livrări, diferenţa (în exemplul dat – 10 000 lei (70 000 – 60 000)) se recuperează sau se reflectă drept creanţă a bugetului faţă de întreprindere în perioada ulterioară. În caz contrar (suma TVA din operaţiile de vânzare depăşeşte suma TVA din operaţiile de procurare) diferenţa (20000 lei (40000 – 20000)) urmează a fi virată la buget în achitarea datoriei fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

La determinarea sumei TVA se aplică anumite cote stabilite de Codul fiscal şi Legea bugetului Republicii Moldova pe anul gestionar respectiv.

Cota TVA aplicată în livrări impozabile. Cotele TVA aplicate în operaţiile de procurări a valorilor materiale, mărfuri şi servicii de la rezidenţii Republicii Moldova în operaţiile de import precum şi în operaţiile de comercializare a acestora, inclusiv şi operaţiile de export, sunt stabilite în art.96 din C.F al R.M. Există cote TVA standard şi reduse.

Cota-standard se aplică în mărime de 20% din valoarea impozabilă a mărfurilor şi serviciilor importate şi a livrărilor (operaţiilor de procurare şi vânzare) efectuate pe teritoriul R.M. Suma TVA în livrările impozabile se determină din valoarea bunurilor materiale sau serviciilor la fiecare stadiu al circuitului economic, inclusiv ultimul stadiu ce aduce bunul la consumatorul final.

Cotele reduse sunt stabilite în mărime de 8 şi 5%, TVA în mărime de 8% se aplică pentru pâine şi produse de panificaţie, lapte şi produse lactate, livrate pe teritoriul R.M. cu excepţia produselor alimentare pentru copii care sunt scutite de TVA în conformitate cu art.103 (1) pct.2 din C.F. Cota TVA de 5% se aplică în operaţiile de livare a gazelor naturale şi gazelor lichefiate, atât la cele importate, cât şi la cele livrate pe teritoriul R.M.

Cota zero se aplică în livrările prevăzute în art.104 din Codul fiscal, care cuprind:

- valorile materiale (mărfurile), serviciile exportate şi toate tipurile de transporturi internaţionale de mărfuri şi pasageri;
- energia electrică destinată populaţiei, livrată de către întreprinderile producătoare reţelelor de distribuţie; energia electrică livrată populaţiei de către reţelele de distribuţie; energia termică şi apa caldă destinate populaţiei, livrate de către întreprinderile producătoare reţelelor de distribuţie; energia termică şi apa caldă livrate populaţiei de către întreprinderile producătoare şi reţelele de distribuţie, întreprinderile de termoficare locale, cazangerii, staţii termice etc.;
- mărfurile şi serviciile destinate folosinţei locale a misiunilor diplomatice şi a altor misiuni asimilate lor;

Scanned with OKEN Scanner

- mărfurile, serviciile pentru organizaţiile internaţionale în limitele stabilite;
- lucrările de construcţie a locuinţelor efectuate prin metode ipotecare;
- mărfurile (serviciile) livrate în zona economică liberă din afara teritoriului vamal al R.M., livrate din zona economică liberă în afara teritoriului vamal, livrate în teritoriul zonei economice libere, precum şi cele livrate între rezidenţii diferitelor zone economice libere ale R.M. etc.

În toate cazurile livrărilor enumerate furnizorii (cumpărătorii) de valori materiale şi prestatorii (beneficiarii) de servicii au dreptul la deducerea TVA achitată sau care urmează a fi achitată. În afară de aceasta, un nomenclator mare de mărfuri, servicii, lucrări, operaţii este scutit de TVA. Lista respectivă este prevăzută în art.103 din C.F. În ea, de exemplu sunt incluse:

- locuinţa, pământul şi terenul pe care se află locuinţa, arenda acestora, dreptul de livrare şi arendare;
- produsele alimentare şi nealimentare pentru copii;
- mărfurile, serviciile instituţiilor de învăţământ;
- serviciile medicale, serviciile legate de îngrijirea bolnavilor;
- serviciile de fabricaţie proprie a cantinelor studenţeşti;
- serviciile financiare;
- operaţiile de emitere a acţiunilor etc.

Subiectul impozabil şi perioada fiscală privind TVA. Subiect impozabil (plătitor de TVA) poate fi o persoană juridică şi/sau fizică care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepţia autorităţilor şi instituţiilor publice, conform art.51 din C.F., deţinătorilor patentei de întreprinzător. Subiectul impozabil este obligat să se înregistreze ca contribuabil al TVA dacă pe parcursul a 12 luni consecutive a efectuat livrări de mărfuri, servicii în valoare mai mare de 200 000 lei[1], cu excepţia livrărilor scutite de TVA conform art.103 din C.F. Dacă acest plafon a fost atins, subiectul respectiv este obligat să informeze oficial Serviciul Fiscal de Stat prin completarea unui formular special şi să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a depăşit plafonul stabilit.

[1] Periodic acest plafon poate fi modificat de către Inspectoratul Principal de Stat.

Scanned with OKEN Scanner

Subiectul se socoate înregistrat ca plătitor al TVA din prima zi a lunii ce urmează după luna prezentării avizului.

Agenţii economici, care nu corespund cerinţelor stabilite, nu pot fi înregistraţi ca plătitori de TVA.

Serviciul Fiscal de Stat eliberează subiectului impozabil (contribuabilului) de TVA un certificat de înregistrare, în care se indică:

- denumirea şi adresa juridică ale subiectului impozabil;
- data înregistrării;
- codul fiscal al subiectului impozabil.

Subiectul economic, căruia i se prestează servicii de import conform art.112 (4) din C.F., este obligat să fie înregistrat drept plătitor de TVA dacă valoarea serviciilor importate împreună cu valoarea livrărilor de produse (mărfuri) depăşesc plafonul stabilit (200 000 lei) pe parcursul a 12 luni consecutive.

1.2. Principiile determinării obligaţiilor fiscale privind TVA

În conformitate cu Codul fiscal suma TVA se calculează, iar obligaţia fiscală se înregistrează în baza următoarelor principii:

- caracter teritorial (locul de consum);
- locul livrării;
- termenii obligaţiilor fiscale;
- baza impozabilă;
- trecere în cont;
- obligaţiile furnizorilor.

Caracterul teritorial (locul de consum) prevede că livrările se impozitează cu TVA numai în cazul în care acestea se utilizează pe teritoriul republicii indiferent de locul de aflare a subiectului economic care le efectuează. Ca urmare, valorile materiale (mărfurile) importate se impozitează cu TVA în momentul trecerii frontierei şi perfectării declaraţiei vamale.

Locul livrării permite organelor fiscale de a percepe TVA conform locului de efectuare a livrărilor. Locul livrării mărfurilor se consideră locul de aflare a mărfurilor la momentul predării sau la momentul trecerii lor în posesia consumatorului. În cazul transportării valorilor materiale de către o terţă organizaţie de transport, locul

Scanned with OKEN Scanner

livrării mărfurilor se consideră locul de aflare a mărfurilor la începutul transportării, cu excepţia livrărilor la export.

Locul livrării energiei electrice, termice şi a gazului se consideră locul primirii acestora.

Locul livrării serviciilor, conform art.111 din C.F. se consideră:

- locul aflării bunurilor imobiliare – când serviciile sunt legate nemijlocit de această proprietate;
- locul de utilizare şi de posesie a serviciilor – pentru arenda bunurilor mobiliare;
- locul real al prestării serviciilor – dacă ele sunt prestate în domeniul culturii, artei, învăţământului, educaţiei fizice şi sportului, precum şi la încărcarea, descărcarea, amplasarea încărcăturilor etc.;
- locul de aflare a beneficiarului – pentru transmiterea drepturilor de autor şi a proprietăţii industriale, de reclamă, consultaţie, avocaţie, contabile, de prelucrare a informaţiei, de angajare a personalului;
- locul real al prestării serviciilor de către o persoană nerezidentă a Republicii Moldova – dacă persoana juridică sau fizică, consumator al acestor servicii este sau nu rezident al R.M., dar desfăşoară o activitate de antreprenor pe teritoriul ei;
- locul de destinaţie a mărfurilor expediate după prelucrarea mărfurilor străine pe teritoriul vamal;
- locul de destinaţie a livrării serviciilor de transport – luându-se în considerare distanţa parcursă;
- locul de aflare a executorului – pentru alte tipuri de servicii.

Termenii obligaţiilor fiscale, de regulă, coincid cu termenii (datele) livrării. Data livrării se consideră data predării (transportării) mărfurilor consumatorului. La transportarea mărfurilor, data livrării se consideră data la care începe transportarea acestora. În cazul exportului de mărfuri, data livrării se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova.

La livrarea bunurilor imobiliare, construcţia unui obiect pe terenul consumatorului, data livrării se consideră dara trecerii acestor obiecte în posesia consumatorului.

Data livrării serviciilor se consideră data prestării acestora, data eliberării facturii fiscale sau data, la care se efectuează plata

Scanned with OKEN Scanner

subiectului impozabil parţial sau integral în funcţie de faptul ce are loc mai înainte. Dacă factura fiscală este eliberată sau plata este primită până la momentul livrării, data livrării se consideră data eliberării facturii sau data primirii plăţii în funcţie de faptul ce a avut loc mai înainte.

În cazurile în care mărfurile, serviciile sunt livrate regulat (periodic), pe parcursul unei perioade negociate în contract, data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii fiecărei plăţi regulate.

În cazul importurilor termenele obligaţiilor fiscale se determină astfel.

Când se importă valori materiale pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător, termenul obligaţiei fiscale se consideră data declaraţiei acestor valori la punctele vamale de frontieră. Data achitării datoriei înregistrate se consideră data depunerii de către importator a mijloacelor băneşti la casieria organului vamal sau la conturile respective ale Trezoreriei Centrale a Ministerului Finanţelor.

În cazul serviciilor importate pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător termenul obligaţiei fiscale şi data achitării TVA coincid şi se consideră drept data efectuării plăţii pentru serviciul importat.

Marfa se consideră importată, dacă importatorul respectă toate cerinţele prevăzute de legislaţia vamală la importul de mărfuri pe teritoriul Republicii Moldova şi dacă marfa a fost supusă taxei vamale. În caz că valorile materiale importate nu se supun taxei vamale, ele se consideră importate ca şi cum ar fi fost supuse taxei vamale cu respectarea procedurilor respective de import.

Data înregistrării obligaţiilor fiscale coincide, de regulă, cu momentul livrării, cu excepţia:

a) scrierii facturii fiscale înainte de a livra valorile materiale şi a presta serviciile;
b) încasării unor sume în avans înainte de a livra mărfurile şi a presta serviciile.

Pentru a determina obligaţiile fiscale ale întreprinderii privind TVA este important de a stabili corect baza impozabilă.

Baza impozabilă şi obligaţiile furnizorilor. Baza impozabilă se determină în funcţie de tipul operaţiilor.

Valoarea (baza) impozabilă a livrării impozabile reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată. Aceasta înseamnă că TVA se determină din valoarea bunurilor materiale,

Scanned with OKEN Scanner

serviciilor (inclusiv şi cele nemateriale) procurate, respectiv comercializate de către furnizor indiferent de faptul au fost ele plătite de către cumpărător (beneficiar) sau nu. Este evident că se iau în considerare prevederile art.103 "Scutirea de TVA" şi 104 "Livrările impozabile la cota zero" din C.F. şi Legea bugetului Republicii Moldova pe anul gestionar respectiv.

Conform art.97 (4) din Codul fiscal în unele cazuri valoarea impozabilă nu poate fi mai mică decât unele plafonuri stabilite. De exemplu, valoarea impozabilă a livrării impozabile de produse finite (servicii) nu poate fi mai mică decât consumurile la producerea acestora, sau decât valoarea de procurare a mărfurilor vândute, sau decât costul serviciilor prestate. Nu se aplică aceste reguli în cazul în care marfa şi-a pierdut calităţile de consum, dacă acest fapt este confirmat de către organele şi serviciile abilitate cu astfel de funcţii. Aceste prevederi nu se aplică pentru pâine şi produsele de panificaţie, ale căror preţuri de vânzare sunt stabilite de stat.

Dacă valorile materiale, serviciile, activele nemateriale procurate sau vândute sunt totalmente sau parţial achitate în natură (prin oferirea altor active sau servicii), valoarea impozabilă a livrării impozabile o constituie valoarea ei de piaţă, care se determină în conformitate cu art.5 (24) şi art.99 din Codul fiscal. Prevederile acestor articole determină preţul (valoarea) de piaţă drept preţ al mărfii, serviciului format prin interacţiunea cererii şi ofertei pe piaţa comerţului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice.

În cazul lipsei mărfurilor şi/sau serviciilor identice preţ de piaţă se consideră preţul stabilit în tranzacţiile încheiate între persoanele ce nu sunt coproprietari sau persoane interdependente pe piaţa respectivă a comerţului cu ridicata. Afacerile între coproprietari sau persoanele interdependente pot fi luate în considerare numai cu condiţia că interdependenţa acestora nu a influenţat rezultatul afacerii.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a cumpărat de la întreprinderea "Viitorul" materie primă la valoarea de 80 000 lei fără TVA, suma TVA constituie 16 000 lei (80 000 x 0,2). Conform condiţiilor contractuale "Speranţa" achită valoarea materiei prime prin oferirea produselor finite proprii în sumă de 80 000 lei fără TVA: 2000 unităţi câte 40 lei o unitate fără TVA.*

În acest exemplu preţul unei unităţi de produse finite a întreprinderii "Speranţa" oferite în achitarea materiei prime va fi

Scanned with OKEN Scanner

considerat drept preţ de piaţă dacă el este determinat în urma interacţiunii cererii şi ofertei la piaţa cu ridicata. Întreprinderile nu sunt coproprietari: nici "Speranţa" nu are investiţii în capitalul întreprinderii "Viitorul", nici "Viitorul" - în capitalul întreprinderii "Speranţa". Preţul stabilit la întreprinderile "Speranţa" şi "Viitorul" (furnizor şi cumpărător) pentru produsele finite oferite în schimbul materiei prime se consideră preţul de piaţă şi în cazul în care ele sunt coproprietari, dar cu condiţia că acest preţ (40 lei o unitate) nu va fi mai mic sau mai mare decât preţul determinat pe piaţa cu ridicata de către cumpărătorul şi vânzătorul independenţi.

Drept informaţii despre preţurile de piaţă la momentul încheierii tranzacţiei servesc datele respective ale organelor statistice, organelor ce reglementează formarea preţurilor, iar în cazul lipsei acestora – informaţia presei, informaţia oficială despre cotările bursiere etc.

Valoarea impozabilă a bunurilor, activelor nemateriale importate o constituie valoarea lor în vamă determinată în conformitate cu legislaţia vamală care include valoarea de cumpărare, cheltuielile de transport, plata pentru serviciile de asigurare, precum şi impozitele şi taxele care urmează a fi achitate la importul acestora cu excepţia TVA.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" a importat materiale la valoarea de 15000 dol. SUA, sau 212 377,50 lei (15 000 x 14,1585 - cursul valutar pentru 1dol.). Cheltuielile de transport străin au constituit – 300 dol. sau 4247,55 lei (300 x 14,1585), cheltuielile pentru asigurare plătite unei companii de asigurare – rezident al Republicii Moldova – 2200 lei, taxa vamală – 10 618,88 lei, taxa pentru serviciile vamale – 530,94 lei.*

Valoarea în vamă, care în acest caz constituie şi valoarea impozabilă este de 229 494,87 lei (212 377,50 + 4247,55 + 2200 + 10 618,88 + 530,94).

Respectiv suma TVA în mărime de 45 898,97 lei (229 494,87 x 0,2) constituie datoria fiscală a importatorului.

Dacă la valorile materiale importate lipsesc documentele necesare sau importatorul a diminuat valoarea mărfurilor, valoarea impozabilă se determină de către lucrătorii serviciului vamal, în modul stabilit de legislaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Unele livrări de valori materiale, servicii pot fi efectuate la un preţ mai mic decât cel de piaţă, predate cu titlu gratuit (fără plată), în contul retribuirii muncii. Conform art.99 din Codul Fiscal valoarea impozabilă a bunurilor se determină în funcţie de caz.

Dacă furnizorul livrează valori materiale (servicii) la un preţ mai mic decât cel de piaţă din diferite motive (relaţii specifice dintre furnizor şi cumpărător, consumatorul este un angajat al furnizorului etc.) valoarea impozabilă a acestei livrări o constituie preţul de piaţă.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" a vândut unei întreprinderi produse finite în sumă de 15 000 lei (3 000 unităţi la preţ de 5 lei bucata fără TVA - conducătorii sunt înrudiţi). Preţul cu ridicata pe piaţă, unde se vând aceste produse, la momentul afacerii constituia 7 lei o unitate fără TVA, iar valoarea produselor - 21 000 lei (3 000 x 7,0).*

Valoarea impozabilă a livrării în cazul dat va constitui 21 000 lei, suma TVA – 4 200 lei (21 000 x 0,2).

Valorile materiale sau serviciile prestate de către întreprindere cu titlu gratuit se califică drept livrare impozabilă şi valoarea livrării se determină la preţ de piaţă.

Valorile materiale şi/sau serviciile livrate subiectului impozabil pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător constituie livrare impozabilă. Valoarea impozabilă şi produsele fabricate proprii, care sunt însuşite de subiect (utilizate de patron) sau transmise de el membrilor familiei, la fel se consideră livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a mărfurilor, serviciilor livrate subiectului în scopul desfăşurării activităţii de întreprinzător trebuie s-o achite subiectul. Valoarea impozabilă a produselor fabricate proprii consumate de patron sau membrii familiei o constituie valoarea la preţ de piaţă.

Dacă unele valori materiale, servicii sunt livrate subiectului impozabil în scopul desfăşurării activităţii de întreprinzător, iar acesta ulterior le-a transmis altor persoane cu titlu gratuit, livrarea în cauză se consideră impozabilă şi se evaluează la valoarea livrării pentru activitatea de întreprinzător.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a vândut produse finite întreprinderii "Viitorul" în sumă de 60 000 lei, fără TVA, în scopul*

Scanned with OKEN Scanner

desfăşurării activităţii de întreprinzător, iar "Viitorul" a oferit aceste produse întreprinderii "Sigma" cu titlu gratuit.

Livrarea produselor în mărime de 60 000 lei întreprinderii "Viitorul" se consideră impozabilă şi suma TVA constituie 12 000 lei (60 000 x 0,2).

Valorile materiale, serviciile livrate în contul retribuirii muncii angajatului se consideră livrare impozabilă şi se evaluează la valoarea ei la preţ de piaţă. La determinarea volumului produselor, mărfurilor, serviciilor oferite angajaţilor în achitarea salariilor în calcul se ia suma salariului spre plată (salariul calculat diminuat cu impozitul reţinut, cotizaţiile de membru al sindicatelor, cota respectivă în Fondul pensiilor şi alte reţineri).

Valoarea la preţ de piaţă a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul efectiv al acesteia.

În cazul livrărilor de active nemateriale, active materiale pe termen lung (active materiale în curs de execuţie, mijloace fixe), resurse naturale etc. valoare impozabilă a acestor o constituie cea mai mare dintre valorile de bilanţ şi la preţ de piaţă.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" a vândut un autoturism la valoarea de 30000 lei, fără TVA, valoarea de bilanţ la momentul afacerii fiind de 36 000 lei, fără TVA. Valoarea impozabilă cu TVA în acest caz va constitui valoarea de bilanţ de 36 000 lei, fără TVA, iar suma TVA – 7 200 lei (36 000 x 0,2).*

În unele cazuri valoarea impozabilă a livrării de valori materiale, servicii poate fi ajustată (corectată). Ajustarea se permite cu condiţia prezentării documentelor ce confirmă:

a) modificarea valorii livrării impozabile în urma schimbării preţurilor;
b) restituirea totală sau parţială a livrării impozabile subiectului ce a efectuat livrarea;
c) reducerea valorii impozabile a bunurilor, serviciilor în urma acordării discontului în scopul stimulării achitării acestora înainte de termen.

La calcularea şi achitarea TVA se aplică noţiunile de subiect (vezi § 1.1) şi obiect impozabile.

Scanned with OKEN Scanner

Obiecte impozabile constituie livrările de mărfuri, servicii efectuate de subiecţi impozabili şi importul de valori materiale şi servicii.

În conformitate cu art.115 din C.F. subiectul impozabil este dator să declare şi să achite suma TVA la buget pentru fiecare perioadă fiscală. Suma TVA spre achitare la buget în perioada fiscală se determină ca diferenţa dintre TVA achitată sau care urmează a fi achitată pentru valorile materiale, serviciile, activele nemateriale livrate şi TVA aferentă valorilor materiale, serviciilor procurate inclusiv importate în scopul desfăşurării activităţii de întreprinzător.

Dacă suma TVA aferentă valorilor materiale procurate şi serviciilor primite depăşeşte TVA pentru produsele, mărfurile şi serviciile vândute, diferenţa se raportează la următoarea perioadă fiscală şi se ia în calcul la determinarea sumei TVA spre achitare la buget.

Însă nu întotdeauna această diferenţă este trecută în perioada fiscală următoare. De exemplu, dacă suma TVA aferentă valorilor materiale şi serviciilor procurate de către întreprinderile ce produc pâine şi produse de panificaţie şi întreprinderile ce prelucrează lapte şi produc produse lactate depăşeşte suma TVA aferentă livrărilor de pâine şi produse de panificaţie respectiv lapte şi produse lactate, diferenţa se restituie din bugetul statului în limitele cotei-standard a TVA, înmulţită valoarea livrării ce se impozitează cu cotă redusă. Bugetul restituie suma TVA în termen ce nu depăşeşte 45 de zile.

În cazul în care depăşirea sumei TVA aferente valorilor materiale, serviciilor procurate a apărut din cauza livrării produselor, mărfurilor, serviciilor impozitate la cota zero, întreprinderea are dreptul la restituirea sumei depăşite.

Dacă în scopul desfăşurării activităţii de întreprinzător subiectul impozabil importă servicii, el achită TVA la momentul plăţii pentru serviciul importat. Când subiectul impozabil importă valori materiale în acelaşi scop, el achită TVA până la sau în momentul prezentării declaraţiei vamale, adică până la momentul introducerii acestor valori pe teritoriul Republicii Moldova.

Scanned with OKEN Scanner

1.3. Trecerea în cont şi determinarea TVA spre plată

În operaţiile de vânzare-cumpărare subiectul impozabil înregistrează TVA cu diferită destinaţie. La vânzarea produselor, mărfurilor, serviciilor va fi înregistrată suma TVA drept datorie (obligaţie fiscală) a subiectului impozabil faţă de bugetul statului (numită TVA colectată). În operaţiile de cumpărare a valorilor materiale, serviciilor subiectul impozabil înregistrează TVA care o achită furnizorului, prestatorului de servicii, concomitent reflectând-o ca activ sau creanţă a bugetului faţă de subiectul impozabil. Această înregistrare în contabilitate poartă denumirea de **trecere în cont a TVA,** iar TVA este numită deductibilă.

Trecerea în cont a TVA se reflectă în toate operaţiile de cumpărare inclusiv importul impus cu TVA indiferent de faptul a fost plătită suma TVA de către cumpărător (consumator) sau urmează să fie plătită. Această abordare este fundamentată prin respectarea principiului specializării exerciţiului, care prevede înregistrarea venitului, concomitent şi TVA aferentă acestuia în perioada în care a fost câştigat indiferent dacă banii au fost încasaţi de către beneficiar sau nu.

Trecerea în cont a TVA se permite în cazul existenţei unui argument juridic că TVA va fi achitată sau deja este achitată. În calitate de argumentare juridică serveşte factura fiscală sau documentul echivalent emis de organele vamale care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

Trecerea în cont a TVA, care urmează să fie achitată sau este achitată, se permite când:

- subiectul impozabil procură valori materiale sau servicii impozabile cu TVA pentru efectuarea livrărilor impozabile cu TVA în desfăşurarea activităţii de întreprinzător;
- se procură valori materiale şi servicii impozabile cu TVA pentru a efectua livrări impozabile şi neimpozabile cu TVA şi concomitent:
  - se ţine evidenţa separată a livrărilor impozabile şi celor neimpozabile;
  - în lipsa evidenţei separate livrările impozabile cu TVA depăşesc 50% din valoarea tuturor livrărilor;

Scanned with OKEN Scanner

- subiectul impozabil procură valori materiale, servicii impozabile cu TVA pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător care cuprinde organizarea distracţiilor şi timpului liber – livrări impozabile cu TVA;
- subiectul impozabil procură alcool etilic care-i utilizat în medicină.

În cazul livrării mărfurilor, serviciilor pentru export şi a tuturor tipurilor de transport internaţional de pasageri şi de mărfuri, TVA pentru valorile materiale, serviciile procurate la desfăşurarea acestei activităţi se restituie de la buget. Aceasta e posibil dacă există confirmarea organului vamal despre livrarea mărfurilor la export şi respectiv confirmarea destinatarului străin privind livrarea serviciilor.

Este permisă trecerea în cont a TVA la serviciile importate pentru efectuarea livrărilor impozabile în desfăşurarea activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării TVA aferentă.

Nu se permite trecerea în cont a TVA achitată sau care urmează a fi achitată, dacă:

- valorile materiale, serviciile procurate impozabile cu TVA sunt folosite pentru efectuarea livrărilor scutite de TVA (suma TVA se raportează la consumuri şi/sau cheltuieli);
- valorile materiale, serviciile impozabile cu TVA şi procurate pentru desfăşurarea activităţii de antreprenor au fost sustrase, sau au constituit pierderi supranormative (TVA se recunoaşte ca cheltuieli ale perioadei);
- valorile materiale, serviciile au fost procurate în scopul organizării activităţii distractive ce nu ţine de domeniul activităţii de întreprinzător (TVA se trece la cheltuieli).

Cum se ştie, furnizorul produselor finite, mărfurilor, sau prestatorul de servicii impozabile cu TVA scrie factura fiscală. În ea se indică denumirea valorilor materiale, serviciului, cota TVA şi suma TVA aferentă vânzării (livrării). Prin urmare, furnizorul incasează valoarea produselor finite, mărfurilor, serviciilor comercializate la preţ de vânzare, inclusiv TVA colectată.

Cumpărătorul, în baza facturii fiscale, înregistrează suma TVA pentru valorile materiale primite de la furnizor ca creanţă a bugetului de stat faţă de cumpărător, sau ca trecere în cont a TVA. Prin urmare, cumpărătorul plăteşte vânzătorului suma TVA aferentă valorilor materiale, serviciilor cumpărate trecând-o în cont. Vânzătorul, la rândul său, efectuează operaţii de cumpărare de valori materiale,

Scanned with OKEN Scanner

servicii pentru activitatea livrărilor impozabile, respectiv înregistrează TVA deductibilă. Deci, suma TVA spre achitare la buget se determină ca diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă sau diferența dintre TVA aferentă facturilor fiscale pentru produsele, mărfurile, serviciile vândute și TVA aferentă facturilor fiscale pentru valorile materiale, serviciile primite în una și aceeași perioadă fiscală (lună calendaristică).

Periodic, o dată în lună (până la ultima zi a lunii ulterioare după luna gestionară), subiectul impozabil e dator să prezinte Serviciului Fiscal de Stat Declarația privind TVA (§ 3.26). Orice subiect impozabil este obligat să determine suma TVA spre achitare la buget și s-o achite în fiecare perioadă fiscală (lună).

Când subiectul impozabil importă valori materiale importatorul achită TVA aferentă în momentul achitării taxei vamale, serviciilor pentru procedurile vamale și accizelor.

Întrebări pentru autocontrol

1. Ce reprezintă indicatorul valoarea adăugată în activitatea de întreprinzător al unității economice?
2. Ce reprezintă indicatorul TVA, în ce cazuri se aplică TVA?
3. Care sunt cotele TVA și aplicările lor?
4. Ce reprezintă subiectul și obiectul impozabil cu TVA?
5. Care sunt principiile de determinare a obligațiilor fiscale aferente TVA (explicați prin exemple)?
6. Ce înseamnă expresia "trecerea în cont a TVA"?
7. Când și cum se determină TVA spre plată?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2.
CONTABILITATEA TVA AFERENTĂ PROCURĂRILOR

Obiectivele capitolului

- *Familiarizarea cu documentele în baza cărora se determină obligaţiile şi creanţele fiscale privind TVA şi sunt contabilizate în registrele respective;*
- *Descrierea modului de contabilizare a TVA aferente procurărilor de bunuri când cumpărătorul şi vânzătorul:*
  - *sunt rezidenţi, plătitori de TVA şi au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova;*
  - *sunt rezidenţi, plătitori de TVA şi unul dintre ei nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii;*
  - *sunt rezidenţi şi unul dintre ei nu este înregistrat ca plătitor de TVA*
- *Explicarea particularităţilor contabilităţii TVA aferente operaţiilor efectuate în/din zonele economice libere*
- *Examinarea contabilităţii TVA aferente:*
  - *importului de bunuri şi servicii;*
  - *valorilor materiale constatate lipsă la inventariere;*
  - *decontării creanţelor şi datoriilor compromise.*

2.1. Factura fiscală şi modul de completare a acesteia

Principalul document primar, în baza căruia este contabilizată TVA, serveşte factura fiscală.

Factura fiscală a fost elaborată şi pusă în circulaţie în conformitate cu Hotărârea Guvernului R.M. nr.294 din 7.03.1998 „Cu privire la executarea Decretului Preşedintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23.12.97" şi ordinul Departamentului statistică şi sociologie nr.1486 şi al Ministerului Finanţelor nr.19 din 5.02.2002 (Monitorul oficial al R.M. nr.24 - 25 din 14.02.2002).

Factura fiscală se completează în conformitate cu Instrucţiunea „Cu privire la întocmirea formularului documentului primar cu regim

Scanned with OKEN Scanner

special. Factura fiscală pentru efectuarea livrărilor de mărfuri şi servicii impozabile cu TVA" aprobată prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.32 din 11.03.2002 şi al Departamentului Statistică şi Sociologie nr.30 din 13.03.2002 (Monitorul oficial al R.M. nr.49-42 din 21.03.2002, p.III, art.95).

În livrările impozabile cu TVA factura fiscală serveşte drept document:

- în baza căruia se fac decontările valorilor materiale livrate, lucrările executate, serviciile prestate;
- care însoţeşte marfa în timpul transportării;
- conform căruia încărcătura se transmite beneficiarului;
- în baza căruia se înregistrează operaţiile de ieşire a bunurilor materiale la furnizor şi de intrare - la cumpărător;
- ce confirmă obligaţiile privind transportarea mărfurilor la cererea furnizorului sau a cumpărătorului;
- ce confirmă dreptul la trecerea în cont a TVA la cumpărătorul valorilor materiale şi beneficiarul de servicii.

Ţinând cont de funcţiile indicate ar fi mai corect să numim acest document factură de expediţie şi fiscală. Evident, că factura de expediţie poate fi simplificată.

Factura fiscală este perfectată de către agenţii economici înregistraţi în calitate de subiecţi impozabili cu TVA pentru livrări impozabile indiferent de cotele TVA aplicate: standard, redusă sau zero.

Dacă agentul economic efectuează livrări neimpozabile cu TVA, în loc de factură fiscală se eliberează factura de expediţie pentru:

- vânzările de produse finite, mărfuri, servicii scutite de TVA în conformitate cu art.103 din C.F. şi alte acte normative;
- livrările în care dreptul de proprietate asupra valorilor materiale nu trece de la un subiect impozabil cu TVA la alt subiect impozabil cu TVA sau de la un subiect impozabil la un subiect neimpozabil şi invers (de exemplu, ambalajele returnabile, transmiterea valorilor materiale la prelucrare sau la păstrare etc.);
- livrările de valori materiale de către un subiect neimpozabil cu TVA (neînregistrat ca plătitor de TVA);

Scanned with OKEN Scanner

- livrările scutite de TVA;
- circulația internă (în cadrul unei entități) a valorilor materiale;
- încasarea unui avans de la rezidenți și nerezidenți ai R.M. în contul valorilor materiale ce urmează a fi vândute;
- importul de valori materiale și servicii, inclusiv celor nemateriale;
- vânzarea mărfurilor și serviciilor populației contra numerar, inclusiv decontările cu populația prin intermediul instituțiilor financiare, oficiilor poștale etc.[1];
- livrarea valorilor materiale, serviciilor contra numerar, cu excepția cazurilor de cerere a facturii fiscale de către consumator.

Blanchetele facturilor fiscale sunt eliberate subiecților impozabili cu TVA de către subdiviziunile teritoriale ale Inspectoratului Fiscal Principal de Stat contra plată și contra semnăturii persoanei autorizate – reprezentantului subiectului impozabil. Pentru aceasta persoana autorizată prezintă o delegație, certificatul de atribuire a codului fiscal și certificatul ce confirmă înregistrarea în calitate de subiect impozabil cu TVA.

Pentru livrările de mărfuri factura fiscală se completează în 3 sau 5 exemplare (după caz). Dacă factura fiscală se perfectează în 3 exemplare, primul rămâne la furnizor, al doilea se transmite cumpărătorului, iar al treilea – transportatorului.

Când livrările de mărfuri necesită completarea a 5 exemplare, primul exemplar rămâne la furnizor și servește drept bază juridică pentru scoaterea din gestiune a valorilor materiale; exemplarele 2, 3, 4 se transmit șoferului, din care exemplarul 2 șoferul îl transmite cumpărătorului, iar 3 și 4 rămân la dispoziția transportatorului și se anexează la factura pentru transportul efectuat și foaia de parcurs; ultimul servește drept autorizație de ieșire a autovehiculului de la locul de încărcare.

În cazul livrărilor de servicii se completează 2 exemplare din care primul rămâne la prestatorul de servicii, iar al doilea se eliberează beneficiarului de servicii.

---

[1] În expunerea materialului sunt folosite explicațiile din art. I.Sturzu și D.Sidorenco "Modul de întocmire și prezentare a facturii fiscale"// Contabilitate și audit 2002, nr.3.

Scanned with OKEN Scanner

Factura fiscală şi anexa la ea conţin informaţii despre furnizor şi cumpărător, caracteristica mărfii, cota şi sumele TVA şi accizelor.

Fiecare subiect impozabil la efectuarea unei livrări impozabile este obligat să scrie şi să prezinte cumpărătorului factura fiscală aferentă. Acest document va fi prezentat în momentul apariţiei obligaţiei fiscale sau în momentul în care valorile materiale şi serviciile se consideră livrate conform art.108 din C.F.. Pot fi şi unele excepţii, în cazurile stabilite de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Dacă subiectul impozabil efectuează livrări de export, în factura fiscală se indică că bunurile materiale sunt destinate pentru export şi ţara în care acestea se exportă.

La vânzarea cu amănuntul contra numerar în locurile special amenajate eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie în cazul respectării următoarelor condiţii:

- subiectul impozabil contabilizează sumele încasate în numerar pe fiecare punct comercial şi de prestări servicii în conformitate cu legislaţia în vigoare. Înregistrarea sumei încasate se efectuează în momentul încasării în numerar. La sfârşitul zilei de lucru cifrele înregistrate se totalizează;
- în baza totalului calculat (volumul vânzărilor) la sfârşitul zilei se determină şi se înscrie suma totală a TVA pe livrările efectuate.

La livrarea serviciilor contra numerar, factura fiscală se eliberează în momentul încasării banilor sau până la încasarea acestora.

Fiecare subiect impozabil în scopuri fiscale este dator să ţină evidenţa valorilor materiale şi serviciilor procurate indicând TVA aferentă. În comerţul cu amănuntul şi în sfera prestării serviciilor această evidenţă se ţine zilnic.

Nu se eliberează factura fiscală dacă lipseşte transmiterea dreptului patrimonial aferent livrărilor efectuate de la proprietar la cumpărător şi în operaţiile interne. În toate aceste cazuri se eliberează factura de expediţie.

Conducerea întreprinderii-furnizor (contribuabilul) eliberează un ordin conform căruia este numită persoana (persoanele) care poartă răspunderea pentru eliberarea facturilor fiscale şi veridicitatea datelor din acest document.

Factura fiscală cuprinde patru compartimente: introductiv, calitativ, cantitativ şi de însoţire.

Scanned with OKEN Scanner

În compartimentul introductiv se înregistrează indicatorii aferenţi caracteristicii contribuabilului – denumirea subiectului, codul fiscal, adresa etc. Compartimentul calitativ cuprinde datele despre numărul de nomenclator al valorilor materiale sau serviciilor livrate în conformitate cu Nomenclatorul mărfurilor al R.M., cantitatea, unitatea de măsură, cota TVA, datele despre valoarea impozabilă a bunurilor materiale (serviciilor), suma TVA aferentă şi accizele. Compartimentul de însoţire a facturii fiscale reflectă datele privind trecerea dreptului patrimonial de la vânzător la cumpărător. În caz de necesitate se prevede o anexă la factura fiscală. Ea se utilizează atunci când nomenclatorul valorilor materiale şi serviciilor livrate depăşeşte numărul de rânduri ale facturii fiscale destinat înregistrării acestora.

Factura fiscală se completează în felul următor (tab.2.1).

În rândul ***"Data eliberării/data livrării"*** furnizorul indică ziua, luna, anul eliberării facturii fiscale şi efectuării livrării.

În rândul "Furnizor" se arată datele despre furnizorul bunurilor materiale, prestătorul de servicii. Datele despre cumpărătorul valorilor materiale (denumirea, adresa, contul de decontare, codul fiscal etc. se indică în rd.2, iar informaţia despre delegaţie (în cazul existenţei acesteia) se reflectă în rd.3.

În rândul 4 ***"Documente anexate"*** se indică denumirea, numărul şi data documentelor anexate la factura fiscală (certificate, adeverinţe, facturi, dispoziţii de plată etc.) care urmează a fi transmise cumpărătorului concomitent cu livrarea mărfurilor (serviciilor). În rândul dat, întru respectarea prevederilor Titlului IV al Codului fiscal "Accizele", în cazul expedierii din încăperea de acciz a mărfurilor supuse accizelor de către subiecţii impozabili, livrării mărfurilor supuse accizelor de către agenţii economici care anterior le-au primit fără confirmarea documentară cu privire la achitarea accizelor, precum şi livrării lor ulterioare (adică la fiecare etapă de livrare a mărfurilor supuse accizelor), se indică numărul şi data dispoziţiei de plată trezorerială privind achitarea accizului la buget. Această înscriere confirmă că suma accizului reflectată în col.10.8 este transferată la buget, concomitent permite cumpărătorului – subiectului impozabil cu accize, de a trece în cont, conform art.125(1) din C.F., suma accizului achitat, în cazul în care valorile materiale sunt procurate şi utilizate în calitate de materie primă pentru producerea altor mărfuri supuse accizelor.

Scanned with OKEN Scanner

În rândurile 5, 6, 7, 8 şi 9 se reflectă locul de încărcare, descărcare, modificarea locului de descărcare, numărul, data foii de parcurs şi transportatorul. În rd.10, col.1 – 7 se indică datele ce caracterizează bunurile livrate (numărul de nomenclator, denumirea, unitatea de măsură, preţul unei bucăţi fără TVA, valoarea totală fără TVA, suma TVA, suma accizelor calculate). În col.7 (rd.10) valoarea totală se determină prin însumarea valorii bunurilor, accizelor, sumei TVA. În factura fiscală prezentată (tab. 2.1), acest indicator constituie 7920 lei (6000 + 600 + 1320).

Coloanele 10, 11, 12 şi 13 (rd.10) reflectă valoarea bunurilor, inclusiv TVA şi accizele, tipul ambalajului, masa brută etc. Valoarea totală a bunurilor materiale livrate fără TVA se înscrie în rd.12. Mărimea absolută a acestui indicator trebuie să fie egală cu indicatorul din rd.10, col.7. În rd.13 se reflectă suma totală a TVA calculată care trebuie să corespundă cu suma din rd.10, col.9. Suma totală a accizelor din rd.14 trebuie să fie egală cu suma din rd.10, col.8. Rândul 15 reflectă valoarea totală a livrărilor cu anexele (în litere şi cifre), care trebuie să coincidă cu suma din rd.10, col.10.

Rândurile 16, 17, 18, 19 şi 20 reflectă indicatorii aferenţi permisiunii expedierii valorilor materiale (numele şi prenumele persoanei), data predării bunurilor, semnătura persoanei care a primit bunurile, inclusiv a intermediarului, precum şi a persoanei care a predat valorile materiale. Pe verso facturii fiscale se indică informaţia despre staţionarea automobilului, forma de salarizare, tariful pentru o unitate de timp sau tono/kilometru etc.

Dacă factura fiscală este eliberată pentru livrările de servicii, prestatorul acestora va completa rd. 1, 2, 4, 11, 12, 13, 15, 17, 18, 20, col. 10.4, 10.6, 10.7, 10.9, 10.10. În aceste rânduri şi coloane se înregistrează indicatorii respectivi, aferenţi prestatorului de servicii şi consumatorului serviciilor asemenea cazului livrărilor de mărfuri. De exemplu, în col.10.4 în loc de volumul mărfurilor se va reflecta volumul serviciilor, iar în rd.13 "Taxa pe valoarea adăugată cu anexele" se indică cifric şi prin litere suma TVA calculată la buget care trebuie să coincidă cu suma din col.10.9.

Unităţile economice care vând produse petroliere prin livrare prealabilă a taloanelor eliberează factura fiscală în momentul achitării taloanelor.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.1.
Formular tipizat
Aprobat prin Ordinul Ministerului Finanţelor
al Republicii Moldova nr.19 din 05.02.2002

_____ exemplar- _____ Exemplarul dat _____ dreptul la trecerea în cont

Factura fiscală Seria nr. Data eliberării/data livrării	8. Foaia de parcurs seria: EM număr: 715845 data:
	9. Transportator - S.R.L. "Autotrans" c.f./nr.TVA
1. Furnizor - S.R.L. „Victoria", Chişinău, c/b 8110515216, c/d 44504217	c.f./nr.TVA 1216491/152019
2. Cumpărător - S.R.L. „C&E", Chişinău, c/b 9877512217, c/d 187512451	c.f./nr.TVA 49831/215016
3. Delegaţie data delegatul Nicolai Cimpoeş	4. Documente anexate
5. Punct încărcare - Chişinău / 6. Punct descărcare - Chişinău	7. Redirijări

10.1. Cod nomenclator	10.2. Denumirea	10.3. Unitate de măsură	10.4. Cantitatea mărfurilor, volumul serviciilor	10.5. Valoarea unui articol fără TVA, lei	10.6. Cota TVA, %	10.7. Suma totală fără TVA, lei	10.8. Accize, lei	10.9. Suma totală a TVA, lei	10.10. Valoarea mărfurilor, serviciilor, lei	10.11. Tip ambalaj	10.12. Masa brută, tone
0901	Cafea „Nescafe Gold"	Cutie	200	30,00	20	6000	600	1320	7920		
				11. Total (pe pagină)		6000	600	1320	7920		

12. Valoarea livrării impozabile (fără TVA) cu anexele	6000 lei	Şase mii lei 00 bani
13. Taxa pe valoarea adăugată cu anexele	1320 lei	Una mie trei sute douăzeci lei 00 bani
14. Accizele cu anexele	600 lei	Şase sute lei 00 bani
15. Valoarea livrării cu anexele	7920 lei	Şapte mii nouă sute douăzeci lei 00 bani

L.Ş.	16. Permis eliberarea	17. Predat bunurile (serviciile)
	18. Primit bunurile (serviciile), intermediarul (şoferul)	19. Predat bunurile (serviciile)
	20. Primit bunurile (serviciile), beneficiarul	L.Ş.

Scanned with OKEN Scanner

Furnizorii de pâine şi produse de panificaţie, de lapte şi produse lactate efectuează pe parcursul unei zile câteva livrări, de regulă, unuia şi aceluiaşi cumpărător în conformitate cu graficul întocmit şi semnat de ambele părţi. Pentru fiecare asemenea livrare de valori materiale (servicii) se întocmeşte o factură de expediţie. La sfârşitul zilei de lucru în baza volumului de produse expediate se eliberează o factură fiscală. În ea se stipulează numărul şi seria facturilor de expediţie scrise respectiv cumpărătorului pe parcursul zilei.

Factura fiscală se prezintă consumatorului în cazul:

- livrării de mărfuri rezidenţilor Moldovei – în momentul predării mărfurilor către cumpărător;
- livrării de mărfuri la export – în momentul permisiunii trecerii vămii;
- livrării de energie electrică şi termică, servicii comunale şi telefonice etc. – o dată în lună în momentul prezentării facturii spre plată.

La livrările de mărfuri, prestări de servicii regulate (energia electrică, gazele naturale, serviciile comunale şi telefonice etc.) data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data încasării plăţii în funcţie de faptul care din acestea a avut loc mai întâi:

Dacă în perioada fiscală de prestare a serviciilor furnizorul prezintă consumatorului documentul de plată (dispoziţia de plată, alt document) o dată, factura fiscală se prezintă simultan cu documentul de plată.

Cînd consumatorul regulat plăteşte serviciile respective şi nu dispune de factura fiscală, data eliberării acesteia se consideră data plăţii serviciilor în cauză.

În alimentaţia publică (unde bucatele se vând contra numerar) se procedează ca şi în comerţul cu amănuntul. Când un agent economic se deserveşte un timp mai îndelungat şi achită bucatele anticipat (de exemplu, pe o lună), atunci lui i se eliberează factura fiscală în mod obligatoriu.

Un caz deosebit îl constituie eliberarea facturii fiscale la determinarea definitivă a valorii impozabile a livrării (masei, calităţii etc.) de către cumpărător. La momentul expedierii bunurilor, conform acestor condiţii, furnizorul eliberează factura de expediţie. După determinarea definitivă a valorii impozabile a bunurilor de către consumator, furnizorul scrie o factură fiscală. Dacă pe parcursul lunii gestionare sunt efectuate astfel de livrări de mai multe ori, eliberarea

Scanned with OKEN Scanner

facturii fiscale se permite cel puţin de două ori în lună la valoarea efectivă a livrării.

În cazul livrării valorilor materiale (serviciilor) în contul retribuirii muncii factura fiscală este eliberată o singură dată pentru fiecare perioadă de plată.

Facturile fiscale primite de la furnizori şi cele eliberate cumpărătorilor (consumatorilor) se păstrează timp de 5 ani.

Subiecţii impozabili cu TVA, care dispun de sistemul de evidenţă primară computerizată, cu permisiunea Inspectoratului Fiscal, pot să emită factura fiscală pe hârtie specială cu semnul de protecţie cu seria şi numărul respectiv sau numerele şi seriile pot fi acordate de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

2.2. Contabilitatea TVA aferentă procurărilor de bunuri şi servicii

Cum s-a menţionat, conform compartimentului III al Codului Fiscal, subiecţii impozabili reprezintă persoanele juridice şi fizice care:

- sunt înregistrate sau trebuie să fie înregistrate ca plătitori de TVA (art.112 din C.F.);
- importă bunuri materiale, cu excepţia persoanelor fizice care importă mărfuri de uz sau consum personal în limita stabilită prin legea bugetului pe anul respectiv;
- importă servicii considerate ca livrări impozabile.

Drept obiecte impozabile, în conformitate cu art.95 din C.F., se consideră:

- livrările de mărfuri, servicii obţinute din activitatea de întreprinzător al subiecţilor impozabili;
- importul de mărfuri, servicii, cu excepţia importului de către persoane fizice de uz personal a căror valoare nu depăşeşte limita stabilită pentru persoane fizice.

Persoanele fizice care importă valori materiale în scopuri personale, a căror valoare depăşeşte limita stabilită, sunt obligate să achite TVA la efectuarea procedurilor vamale.

La procurarea valorilor materiale, serviciilor precum şi activelor nemateriale (cu excepţia achitării numai rezidenţilor pentru dreptul utilizării obiectelor proprietăţii industriale şi a dreptului de autor), în

Scanned with OKEN Scanner

afară de bunurile şi serviciile scutite de TVA conform art.103 şi alte cazuri, suma TVA aferentă se trece în cont.

Fiecare persoană juridică sau fizică, înregistrată ca plătitor de TVA, este obligată să determine suma obligaţiei sale fiscale de sine stătător în baza documentelor respective, iar în cazurile prevăzute de compartimentul III al Codului fiscal, să solicite restituirea sumei TVA de la buget.

Procurările de valori materiale şi servicii pot fi efectuate în cazurile în care: cumpărătorul şi vânzătorul sunt rezidenţi ai R.M. şi:

a) înregistraţi ca plătitori de TVA, ambii având relaţii cu sistemul bugetar al Moldovei;
b) cumpărătorul e înregistrat, iar furnizorul nu e înregistrat ca plătitor de TVA;
c) cumpărătorul nu e înregistrat, iar furnizorul e înregistrat ca plătitor de TVA;
d) cumpărătorul, înregistrat ca plătitor de TVA, are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei, iar vânzătorul nu are relaţii cu acest sistem;
e) cumpărătorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

Contabilitatea TVA aferentă procurărilor de bunuri în cazul în care cumpărătorul şi vânzătorul sunt rezidenţi, plătitori de TVA şi au relaţii cu sistemul bugetar al Republicii Moldova

Procurările de bunuri şi servicii pot fi efectuate de către contribuabili contra numerar, prin virament, cu plata ulterioară, în avans, sub formă de aport în capitalul statutar, cu titlu gratuit, în schimb etc.

În cazul cumpărării valorilor materiale (serviciilor) contra numerar inclusiv efectuarea decontărilor cu populaţia prin intermediul serviciilor "Poşta Moldovei" nu se prevede scrierea facturii fiscale, însă la solicitarea cumpărătorului ea este eliberată. Suma TVA aferentă valorilor materiale procurate se trece în cont în momentul înregistrării la intrări a acestora:

Înregistrarea valorilor materiale cumpărate contra numerar:

Debit 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri" etc. – la valoarea bunurilor fără TVA

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" (dacă avansul anterior a fost acordat) sau 532 "Datorii faţă de personal privind alte operaţii" (când avansul anterior n-a fost acordat) – la valoarea bunurilor inclusiv TVA.

În cazul achitării contravalorii bunurilor impozabile cu TVA prin virament valorile materiale procurate urmează a fi înregistrate astfel:

1. Înregistrarea la intrări a valorilor materiale:

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe" (în cazul în care mijloacele fixe necesită sau nu necesită cheltuieli de pregătire spre utilizare, respectiv), 211 "Materiale", 212 "Animale la creştere şi îngrăşat", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri" şi alte conturi – la valoarea bunurilor, fără TVA

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea bunurilor inclusiv TVA

2. Virarea mijloacelor băneşti în achitarea datoriei faţă de furnizori:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt"

Credit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti la bancă.

Este necesar să divizăm servicii:

- care nu sunt legate de achiziţionarea valorilor materiale;
- care sunt condiţionate de aprovizionarea valorilor materiale;
- pentru care se prevede reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată.

Scanned with OKEN Scanner

Cum s-a menţionat, la procurarea serviciilor trebuie de luat în considerare regulile de determinare a locului de livrare conform art.111 din Codul fiscal.

La asemenea servicii pot fi referite lucrările de reparaţie a obiectelor de mijloace fixe, de construcţie-montaj şi asistenţă tehnică, prelucrare a materiei prime, cercetări ştiinţifice, proiectare etc. Trecerea în cont a sumei TVA aferentă acestor şi altor servicii procurate (cu excepţia cazurilor în care, în conformitate cu legea bugetului pe anul respectiv, serviciile primite nu se impozitează) se permite, dacă cumpărătorul (consumatorul) dispune de factura fiscală sau alt document ce justifică plata TVA. Înregistrările contabile aferente TVA în operaţiile de procurare a serviciilor din grupa enumerată se efectuează astfel:

1. Procurarea serviciilor de la prestatori:

Debit 111 "Active nemateriale" sau 112 "Active nemateriale în curs de execuţie" (dacă elementul dat nu necesită sau necesită consumuri de pregătire spre utilizare după destinaţie), 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe " (când obiectul respectiv necesită sau nu montaj), 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 713 "Cheltuieli generale şi administrative", 721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii", 723 "Cheltuieli excepţionale" etc. - la valoarea acestora fără TVA în funcţie de destinaţia serviciilor primite

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea serviciilor, inclusiv TVA.

2. Achitarea serviciilor procurate:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt"

Credit 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bănci" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti

Scanned with OKEN Scanner

Serviciile condiţionate de aprovizionarea valorilor materiale cuprind transportul auto, feroviar, aerian, maritim, serviciile de expediţie, de încărcare, descărcare etc. Valoarea acestor servicii se include în costul bunurilor procurate, însă TVA aferentă bunurilor şi serviciilor se reflectă separat, dacă furnizorul şi prestatorul de servicii sunt două persoane juridice (fizice), sau ca o sumă totală, dacă furnizorul şi prestatorul de servicii este o singură persoană.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a procurat materiale de la furnizorul "Lumina" în valoare de 25 000 lei, fără TVA. Suma TVA constituie 5000 lei, serviciile de transport fără TVA – 2000 lei, suma TVA – 400 lei, serviciile de expediţie fără TVA – 300 lei, TVA – 60 lei.*

Înregistrările contabile se întocmesc astfel:

1. *Înregistrarea materialelor la intrări şi reflectarea TVA în cont:*

Debit 211 "Materiale" – 25 000 lei
Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 5 000 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 30 000 lei

2. *Reflectarea serviciilor de transport, expediţie şi a TVA aferentă:*

Debit 211 "Materiale" – 2 300 lei
Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 460 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 2760 lei

3. *Achitarea datoriei faţă de furnizor, organizaţia de transport şi expediţie – 32 760 lei (30 000 + 2760):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 32 760 lei
Credit 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bănci" sau alt cont – 32 760 lei

Din grupa serviciilor care nu însoţesc bunurile procurate însă la care, conform art.90 din C.F., se prevede reţinerea impozitului pe

Scanned with OKEN Scanner

venit la sursa de plată, fac parte darea în arendă, serviciile de publicitate (reclama), de audit, organizarea şi ţinerea evidenţei contabile, întocmirea rapoartelor financiare şi a declaraţiilor fiscale, analiza activităţii economico-financiare, organizarea evidenţei computerizate, evaluarea patrimoniului, asistenţa juridică în problemele activităţii economico-financiare, serviciile de management şi marketing, consultanţă, protecţia şi paza persoanelor şi bunurilor prestate de către serviciul de protecţie de pază de stat şi de organizaţiile aferente, instalarea, exploatarea şi reparaţia tehnicii de calcul, de prelucrare a datelor, creare şi întreţinere a bazelor de date. Orice persoană, care desfăşoară activitate de întreprinzător şi achită serviciile enunţate, reţine în prealabil impozitul pe venit în mărime de 5% din plata respectivă. Prin urmare, consumatorul de servicii enumerate va întocmi înregistrările contabile astfel:

1. Procurarea (primirea) serviciilor şi recunoaşterea acestora drept consumuri (cheltuieli):

Debit 123 "Mijloace fixe" (serviciile de instalare a tehnicii de calcul), 251 "Cheltuieli anticipate curente", 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 814 "Consumuri generale contractuale", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" etc. – la valoarea serviciilor fără TVA în funcţie de destinaţia acestora

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea serviciilor, inclusiv TVA.

2. Reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată în mărime de 5% din valoarea serviciilor procurate fără TVA:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit la persoane juridice" (se reţine în momentul achitării).

Scanned with OKEN Scanner

3. Achitarea datoriei faţă de prestator de servicii şi a impozitului pe venit reţinut:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea serviciilor diminuată cu impozitul reţinut inclusiv TVA

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit la persoane juridice" – la suma impozitului reţinut

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont - la suma totală

Exemplu. *În conformitate cu contractul încheiat, procesul verbal de executare a auditului şi factura fiscală întreprinderea "Speranţa" trebuie să achite unei firme de audit 3000 lei fără TVA, suma TVA constituie 600 lei.*

Înregistrările contabile se efectuează astfel:

1. Reflectarea serviciilor de audit la cheltuieli:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – la valoarea serviciului fără TVA – 3000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 600 lei

Credit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma totală inclusiv TVA – 3600 lei.

2. Reţinerea impozitului pe venit în mărime de 5% din valoarea serviciului fără TVA – 150 lei (3000x0,05):

Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 150 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit la persoane juridice" – 150 lei.

3. Achitarea datoriei faţă de firma de audit şi impozitului pe venit reţinut:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 150 lei

Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 3450 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 3600 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În toate cazurile de procurare a serviciilor descrise suma TVA, conform facturii fiscale, va fi reflectată în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar în Declaraţia privind TVA – în boxa 11. În afară de aceasta, suma TVA aferentă procurărilor de bunuri şi servicii în contabilitatea financiară va fi înregistrată în registrele de evidenţă a decontărilor cu furnizori şi alţi creditori. Forma acestor registre depinde de forma de contabilitate aplicată de contribuabil. În acelaşi timp suma TVA enunţată şi impozitul pe venit reţinut la sursa de plată vor mai fi reflectaţi în registrul de evidenţă analitică a decontărilor cu bugetul (jurnal-order, borderou (situaţie), fişă de cont curent, maşinogramă (situaţie) sau alte registre).

Dacă bunurile sau serviciile sunt procurate aplicând în decontări avansul, suma TVA aferentă la cumpărător se trece în cont la data primirii acestui avans.

Contabilitatea TVA în operaţiile de primire a bunurilor investite sub formă de aport în capitalul statutar, primite cu titlu gratuit, cumpărate la un preţ mai mic decât cel de piaţă

În cazul înregistrării la intrări a valorilor materiale a căror cost unitar sau valoare în vamă unitară depăşeşte 1000 lei, şi investite sub formă de aport la capitalul statutar, conform art.103 al C.F. nu se aplică TVA. Ar fi raţional să fie scutite de TVA toate activele investite sub formă de aport în capitalul statutar, inclusiv activele nemateriale, terenurile, activele materiale în curs de execuţie, activele curente etc.

În operaţiile de investire a bunurilor sub formă de aport în capitalul statutar al subiectului impozabil sunt perfectate următoarele documentele: contractul de constituire, raportul de evaluare, factura de expediţie, factura fiscală etc. În baza acestor documente va fi întocmită formula contabilă.

Înregistrarea la intrări a activelor pe termen lung şi celor curente cu excepţia mijloacelor fixe:

Debit 111 "Active nemateriale", 112 "Active nemateriale în curs de execuţie", 122 "Terenuri", 125 "Resurse naturale", 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoarea şi scurtă durată", 212 "Animale la creştere şi îngrăşat", 217 "Mărfuri" – la valoarea bunurilor fără TVA

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă

Credit 313 "Capital nevărsat" – la valoarea bunurilor inclusiv TVA.

Serviciile prestate de către fondatori (acţionari) la transportarea bunurilor primite sub formă de aport în capitalul statutar vor constitui un element al costului acestora şi vor fi impozitate cu TVA.

Mijloacele fixe primite sub formă de aport în capitalul statutar sunt scutite de TVA. Deaceea ele şi sunt înregistrate la intrări astfel:

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie" sau 123 "Mijloace fixe" în funcţie de faptul necesită obiectul investit montaj sau nu, şi dacă el este pus în funcţiune în timp de o perioadă gestionară (trimestru) sau nu

Credit 313 "Capital nevărsat"

Bunuri (servicii) primite cu titlul gratuit. În conformitate cu art.93 (3), (4) din C.F. livrare de mărfuri şi/sau servicii se consideră şi transmiterea drepturilor patrimoniale asupra valorilor materiale sau prestarea serviciilor materiale şi nemateriale cu titlu gratuit. Subiectul impozabil care transmite şi/sau prestează serviciile conform prevederilor art.117 (1) din C.F., este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală aferentă livrării. După cum s-a menţionat, eliberarea facturii fiscale aferente valorilor materiale serviciilor procurate pentru care TVA a fost achitată sau urmează a fi achitată (art.102 (1), (6) din C.F.) dă dreptul cumpărătorului (consumatorului) la trecere în cont. Deoarece subiectul impozabil ce primeşte bunurile, serviciile cu titlul gratuit nu achită şi nici nu urmează să achite TVA aferentă acestora, el nu are dreptul de a trece în cont TVA.

În conformitate cu prevederile scrisorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat pe lângă Ministerul Finanţelor al R.M. "Cu privire la aplicarea TVA şi modul de elaborare a facturii fiscale în cazul efectuării livrărilor cu titlu gratuit" nr.10/1-2-07/721 din 3.12.2003 s-a stabilit următorul mod de perfectare documentară a livrărilor fără plată: subiectul impozabil-furnizor completează factura fiscală şi toate exemplarele ei rămân la furnizor. În baza acestui document se fac înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor. Tot furnizorul

Scanned with OKEN Scanner

(prestatotul de servicii) mai scrie o factură de expediţie pentru subiectul impozabil ce primeşte valorile materiale, serviciile prestate. Acest document serveşte drept bază de a înregistra bunurile materiale la intrări, serviciile la consumuri, cheltuieli sau a le include în costul bunurilor la beneficiar. În factura de exepediţie (coloana "TVA") se scrie suma TVA, se stipulează "fără plată" şi se face trimitere la documentele (contractele) în baza cărora a fost efectuată livrarea precum şi la factura fiscală rămasă la furnizor[1].

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" – plătitor de TVA primeşte de la uzina de reparaţie "Vibrator" piese de schimb cu titlu gratuit evaluate la 8000 lei fără TVA, suma TVA constituie 1600 lei.*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

La beneficiar

Înregistrarea la intrări a pieselor de schimb:

Debit 211 "Materiale" – 8000 lei

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară" – 8000 lei

La furnizor

1. Casarea costului (valorii de bilanţ) al pieselor de schimb:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 8000 lei

Credit 216 "Produse" – 8000 lei

2. Calcularea TVA la buget:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 1600 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1600 lei

Serviciile primite cu titlu gratuit pot fi condiţionate de achiziţionarea unor valori materiale, nemijlocit de procesul de producţie, managementul acestui proces în cadrul subdiviziunilor, în general pe întreprindere sau de desfacerea produselor, mărfurilor la

---

[1] Deci în loc de a simplifica perfectarea documentară a livrărilor de bunuri şi servicii cu titlu gratuit Inspectoratul fiscal a complicat problema. Ar fi raţional de elaborat numai factura fiscală şi de stipulat "fără plată". Al doilea exemplar de adresat beneficiarului pentru a reflecta valorile materiale, serviciile prestate. În baza aceluiaşi art.102 (1), (6) din C.F. beneficiarul, deoarece TVA nu se achită şi nici nu se prevede să fie achitată, nu va avea dreptul la trecere în cont. Aceasta va exclude dublarea documentului primar pentru a perfecta o singură tranzacţie (un document pentru furnizor şi altul pentru cumpărător-beneficiar), fapt care este necunoscut în istoria contabilităţii.

Scanned with OKEN Scanner

beneficiar. În acest caz la valoarea serviciilor indicate în factura de expediție beneficiarul va întocmi formulă contabilă astfel:

La beneficiar

Înregistrarea serviciilor primite, respectiv prestate cu titlu gratuit:

Debit 111 "Active nemateriale", 112 "Active nemateriale în curs de execuție", 121 "Active materiale în curs de execuție", 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoarea şi scurtă durată", 212 "Animale la creştere şi îngrăşat", 217 "Mărfuri" şi alte conturi – când serviciile sunt legate de aprovizionarea valorilor materiale şi activelor biologice curente fiind incluse în costul acestora

Debit 811 "Producția de bază", 812 "Activități auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producție", 814 "Consumuri generale şi administrative", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" şi alte conturi – când serviciile primite sunt legate de procesele activității de bază, auxiliare, managementul activității economico-financiare în cadrul întreprinderii precum şi de comercializarea produselor, mărfurilor

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară".

La prestator de servicii

1. Casarea costului serviciilor prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor"

Credit 811 "Producția de bază" sau 812 "Activități auxiliare".

2. Calcularea TVA la buget:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată".

Dacă valoarea la preț de piață (justă) a bunurilor şi/sau serviciilor transmise (prestate) cu titlu gratuit este mai mare decât costul acestora indicat în factura fiscală, la diferență se va calcula la buget suma TVA prin înregistrarea contabilă 2.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Admitem că întreprinderea "Speranța" a cumpărat de la un furnizor materiale la 25 000 lei fără TVA, suma TVA – 5000 lei. Serviciile de transport prestate cu titlu gratuit de către organizația "Transauto" la transportarea materialelor conform facturii fiscale și facturii de expediție constituie 800 lei fără TVA (cost efectiv), suma TVA – 160 lei, valoarea la preț de piață – 1000 lei.*

Conform acestor condiții urmează înregistrările contabile:

La cumpărător de materiale "Speranța"

1. *Înregistrarea materialelor la intrări și trecerea în cont a TVA:*

Debit 211 "Materiale" – 25 000 lei
Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 5000 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 30 000 lei.

2. *Reflectarea serviciilor de transport:*

Debit 211 "Materiale" – 800 lei
Credit 622 "Venituri ale activității financiare" – 800 lei

3. *Achitarea datoriei față de furnizor:*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale – 30 000 lei
Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 30 000 lei

La prestator de servicii "Transauto"

1. *Casarea costului serviciilor prestate:*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 800 lei
Credit 811 "Producția de bază" – 800 lei

2. *Calcularea TVA la buget din valoarea serviciilor la preț de piață – 200 lei (1000 x 0,2):*

Debit 713 "Cheltuieli generale și administrative" – 200 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 200 lei.

Beneficiarul de bunuri, servicii primite cu titlu gratuit nu va înregistra suma TVA aferentă acestora în Registrul de evidență a procurărilor, iar furnizorul bunurilor, prestatorul serviciilor va face înregistrări în Registrul de evidență a livrărilor.

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Contabilitatea TVA la procurarea de bunuri (servicii) când un participant al acesteia nu este plătitor de TVA

La efectuarea procurărilor de bunuri şi/sau servicii unul din participanţi poate să nu fie înregistrat ca plătitor de TVA conform prevederilor art.112 din Codul fiscal. Reflectarea sumei TVA în aceste condiţii se va efectua în felul următor în funcţie de caz.

A. Cumpărătorul de valori materiale (beneficiarul de servicii) este înregistrat ca plătitor de TVA, iar furnizorul - nu. Evident, că în cazul dat furnizorul valorilor materiale (prestatorul de servicii) nu va elibera factura fiscală. În loc de acest document în baza contractului de cumpărare-vânzare vor fi scrise factura de expediţie, procesul-verbal de executare a lucrărilor (serviciilor) şi alte documente. Suma TVA aferentă acestor bunuri materiale (servicii) nu va fi reflectată în registrul fiscal (Registrul de evidenţă a procurărilor, Registrul de evidenţă a livrărilor), nici în contabilitatea financiară la furnizor (prestator de servicii) sau la cumpărător (beneficiar de servicii). Înregistrările contabile la cumpărător de valori materiale (beneficiar de servicii) se simplifică şi vor fi întocmite astfel:

1. Înregistrarea la intrări a bunurilor materiale, activelor biologice pe termen lung sau curente:

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 212 "Animale la creştere şi îngrăşat", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri" şi alte conturi – la valoarea bunurilor, activelor biologice

Credit 426 "Alte datorii pe termen lung calculate", 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alte conturi de evidenţă a datoriilor.

Reflectarea serviciilor condiţionate de procurarea valorilor materiale şi activelor biologice ca parte componentă a costului acestora va fi efectuată prin aceiaşi formulă contabilă cu excepţia creditării contului 426.

2. Reflectarea serviciilor nelegate de aprovizionarea bunurilor materiale şi/sau activelor biologice:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 111 "Active nemateriale", 112 "Active nemateriale în curs de execuţie", 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative", 721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii", 723 "Cheltuieli excepţionale" – în funcţie de destinaţia serviciilor primite

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alte conturi de evidenţă a datoriilor.

B. Cumpărătorul valorilor materiale (beneficiarul serviciilor) nu este înregistrat ca plătitor de TVA, iar furnizorul bunurilor (prestatorul de servicii) e plătitor de TVA. În cazul dat furnizorul de valori materiale (prestatorul de servicii) va elibera factura fiscală şi alte documente (procesul-verbal de executare a lucrărilor, serviciilor) în baza contractului anterior încheiat. Prin urmare, cel ce expediază bunurile, prestează serviciile va face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor, iar în declaraţia privind TVA – în boxa 2 "Livrări de mărfuri şi servicii".

Cumpărătorul (beneficiarul) de bunuri (servicii) nu va trece suma TVA în cont, deoarece el nu este plătitor de TVA, ea fiind atribuită la costul valorilor procurate, la suma consumurilor şi/sau cheltuielilor în funcţie de destinaţia serviciilor. Cumpărătorul bunurilor (beneficiarul serviciilor) va întocmi aceleaşi înregistrări contabile (1 şi 2) doar cu o singură concretizare – valoarea bunurilor, serviciilor va fi înregistrată cu TVA.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa", neplătitor de TVA, conform contractului încheiat cu firma "Cristal", a primit materie primă în valoare de 18 000 lei, TVA constituie 3600 lei, serviciile de transport prestate de "Transauto" - 600 lei, TVA – 120 lei.*

În baza condiţiilor date întreprinderea "Speranţa" întocmeşte următoarele înregistrări contabile:

1. *Înregistrarea la intrări a materiei prime – 21 600 lei (18000 + 3600):*

Debit 211 "Materiale" – 21 600 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 21 600 lei.

2. *Reflectarea serviciilor de* transport la transportarea materiei prime – 720 lei (600 + 120):

Debit 211 "Materiale" – 720 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 720 lei.

3. *Virare din contul de decontare în achitarea datoriei față de furnizor și transportator – 22 320 lei (21600 + 720):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 22 320 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 22 320 lei.

Furnizorul bunurilor (prestatorul serviciilor) va reflecta livrarea acestora, concomitent va calcula și va achita suma TVA aferentă la buget.

2.4. Contabilitatea TVA la procurările de bunuri, servicii de la subiectele economici care nu au relații fiscale cu sistemul bugetar al republicii

Modul de aplicare a TVA în tranzacția în care unul din participanți este rezident al Republicii Moldova și nu are relații fiscale cu sistemul bugetar al republicii este reglementat în prevederile art.4 (9) al Legii cu privire la punerea în aplicare a compartimentului III al Codului fiscal. În conformitate cu această normă valorile materiale și serviciile livrate de către persoanele juridice și fizice – rezidenți, care se află pe teritoriul R.M. și nu au relații fiscale cu sistemul bugetar, persoanelor juridice și fizice-rezidenți, care se află pe teritoriul R.M. și au relații fiscale cu sistemul bugetar, sunt impozitate. Suma TVA aferentă este plătită de către persoanele juridice și fizice care se află pe teritoriul R.M. indiferent de faptul au sau nu au ei relații fiscale cu sistemul bugetar până la sau după trecerea valorilor materiale posturilor fiscale comune temporare.

Nu se impozitează cu TVA valorile materiale, serviciile livrate de subiecte-rezidenți care nu au relații fiscale cu sistemul bugetar, dar sunt înregistrați la Camera de Înregistrare de Stat și dispun de

Scanned with OKEN Scanner

documentele respective ce justifică locul de producere şi prestare subiectelor-rezidenţi care au relaţii fiscale cu sistemul bugetar.

În caz că subiectul-rezident nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar şi nu e înregistrat la Camera de înregistrare, TVA aferentă mărfurilor, serviciilor livrate este plătită de către furnizor (prestator de servicii) sau de cumpărător de bunuri (beneficiar de servicii). Această situaţie în mod diferenţiat soluţionează problema trecerii în cont a TVA la cumpărător de bunuri (beneficiar de servicii).

Dacă suma TVA este plătită de către subiectul economic care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii, cumpărătorul (beneficiarul) care are relaţii fiscale cu sistemul bugetar, fiind plătitor de TVA, nu are dreptul la trecerea în cont a sumei TVA. Când suma TVA aferentă bunurilor (serviciilor) procurate de la furnizorul (prestatorul) care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar este plătită de către cumpărătorul (beneficiarul) bunurilor (serviciilor), el are dreptul la trecerea în cont a TVA.

Drept documente perfectate în aceste afaceri servesc: contractul de vânzare-cumpărare, factura de expediţie sau alt document, procesul-verbal de executare a lucrărilor (prestare a serviciilor), certificatul de origine, certificatul de calitate, dispoziţia de plată a TVA şi alte documente.

Când valorile materiale (serviciile) se procură de către cumpărător (beneficiar) neânregistrat ca plătitor de TVA de la un subiect economic care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar, evident, că suma TVA aferentă nu va fi reflectată în decontările cu bugetul, indiferent de faptul cine a plătit TVA. În acest caz în contabilitatea cumpărătorului de bunuri (beneficiarul de servicii) vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Achitarea TVA aferentă la postul fiscal de control comun:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt"

Credit 242 "Cont de decontare" sau 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului".

2. Reflectarea bunurilor, activelor biologice la intrări, serviciilor prestate:

Debit 111 "Active nemateriale", 112 "Active nemateriale în curs de execuţie", 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 212 "Animale la creştere şi îngrăşat", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217

Scanned with OKEN Scanner

"Mărfuri", etc., 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" şi alte conturi de evidenţă a bunurilor, consumurilor, cheltuielilor

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" şi alte conturi de evidenţă a datoriilor.

3. Atribuirea TVA la costul bunurilor sau la consumurile aferente:

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri", 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie" etc.

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

4. Virare furnizorului de bunuri (prestatorului de servicii) spre achitarea datoriei:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alte conturi

Credit 242 "Cont de decontare", 244 „Conturi cu destinaţie specială la bănci" sau alt cont.

În această variantă suma TVA nu va fi reflectată în Registrul de evidenţă a procurărilor, deoarece cumpărătorul bunurilor (beneficiarul de servicii) nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

Cînd cumpărătorul bunurilor (beneficiarul serviciilor) este înregistrat ca plătitor de TVA şi efectuează procurări de la un subiect care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii, pot fi posibile două variante:

a) suma TVA aferentă o achită cumpărătorul bunurilor (beneficiarul serviciilor);
b) suma TVA o achită furnizorul bunurilor (prestatorul de servicii).

În varianta (a) suma TVA pentru bunurile sau serviciile procurate şi achitarea de către cumpărător (beneficiar) în baza

Scanned with OKEN Scanner

dispoziţiei de plată sau altui document, va fi trecută în cont. Înregistrările contabile vor urma astfel:

1. Achitarea TVA aferentă bunurilor (serviciilor) procurate la postul fiscal de control comun:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt"

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului", 242 "Cont de decontare" sau alt cont.

2. Reflectarea valorilor materiale, serviciilor prestate fără TVA:

Debit 111 "Active nemateriale", 112 "Active nemateriale în curs de execuţie", 121 "Active materiale în curs de execuţie", 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri", 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" şi alte conturi

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau late conturi.

3. Trecerea în cont a TVA achitată:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

4. Virare din contul de decontare în achitarea datoriei faţă de furnizor de bunuri (prestator de servicii):

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa", plătitor de TVA, a procurat materiale la valoarea de 14 000 lei de la un furnizor care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii. La trecerea postului fiscal de control comun conform condiţiilor contractuale cumpărătorul a achitat TVA 2800 lei din contul de decontare.*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Achitarea TVA la postul fiscal de control comun:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 2800 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 2800 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. Înregistrarea la intrări a materialelor procurate:
Debit 211 "Materiale" – 14 000 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 14 000 lei.
3. Trecerea în cont a TVA anterior achitată:
Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2800 lei
Credit 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 2800 lei.
4. Virare în achitarea datoriei față de furnizor:
Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 14000 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 14 000 lei.

Dacă la sfârşitul lunii suma TVA aferentă procurărilor va depăşi TVA pentru livrări, diferența va fi trecută în cont pentru luna ulterioară prin formula contabilă:

Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

În varianta b), când suma TVA aferentă procurărilor de bunuri şi servicii este achitată de către furnizorul (prestatorul) care nu are relații fiscale cu sistemul bugetar al republicii sau care este înregistrat la Camera de înregistrare de stat, cumpărătorul de bunuri (beneficiarul de servicii) va întocmi formulele contabile de mai sus fără a reflecta TVA.

2.5. Contabilitatea TVA aferente valorilor materiale lipsă şi delapidărilor

În conformitate cu art.102 (1) din Codul fiscal subiecții înregistrați ca plătitori de TVA au dreptul să treacă în cont sumele TVA achitate sau care urmează a fi achitate aferente valorilor materiale, serviciilor procurate pentru fabricarea produselor, prestarea serviciilor impozabile în procesul desfăşurării activității de întreprinzător. Însă în rezultatul inventarierii pot fi depistate unele valori materiale lipsă, delapidări. Valorile materiale lipsă se consideră

Scanned with OKEN Scanner

ca şi cum nu sunt utilizate în activitatea de întreprinzător. În baza aceluiaşi art.102 (4) suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate, care nu sunt utilizate în activitatea de întreprinzător, au fost sustrase sau au constituit pierderi supranormative, nu se trece în cont, ci se atribuie la rezultatele activităţii întreprinderii.

Acest caz necesită o explicaţie. Suma TVA aferentă procurărilor în conformitate cu prevederile art.102 se trece în cont în momentul înregistrărilor la intrări a bunurilor primite. Valorile materiale lipsă pot fi depistate peste o anumită perioadă de timp la inventariere după procurarea acestora. Prin urmare, la momentul depistării valorilor materiale lipsă suma TVA aferentă fusese deja trecută în cont. În asemenea situaţie e necesară restabilirea TVA care urmează a fi achitată la buget anterior fiind trecută în cont. Suma TVA în cazul dat se determină din valoarea bunurilor materiale lipsă, cu excepţia pierderilor în limita normelor de perisabilitate naturală.

Exemplu. *În rezultatul inventarierii la depozitul central al unei întreprinderi au fost depistate materiale lipsă la valoarea de bilanţ de 700 lei, din care lipsa în limita normelor de perisabilitate naturală a constituit 200 lei, peste normele de perisabilitate naturală – 500 lei, inclusiv din vina gestionarului - 400 lei. Valoarea la preţ de piaţă a materialelor lipsă spre despăgubire de către gestionar constituie 480 lei fără TVA. Culpabilul a recunoscut vina sa şi a depus cererea de a-i reţine din salariu în recuperarea daunei materiale (salariul permite reţinerea lunară până la 300 lei).*

Conform principiului prudenţei valorile materiale lipsă se recunosc drept cheltuieli în perioada (luna) în care au fost depistate. Veniturile din despăgubirea daunei materiale de către culpabil se recunosc în perioada în care unitatea economică va dispune de o certitudine fermă că recuperarea va fi efectuată.

Obligaţia fiscală privind TVA aferentă valorilor materiale lipsă spre despăgubire apare în luna recuperării daunei materiale de către gestionar.

Astfel, în baza exemplului dat vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Recunoaşterea materialelor lipsă drept cheltuieli ale perioadei

Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale" – 700 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 211 "Materiale" – 700 lei.

(în funcţie de tipul valorilor materiale pot fi creditate conturile 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 216 "Produse", 217 "Mărfuri", 215 "Producţie în curs de execuţie", 211 "Animale la creştere şi îngrăşat" etc.)

2. *Calcularea TVA la buget din valoarea materialelor lipsă ce depăşeşte limita normelor de perisabilitate naturală spre compensare în mărime de 100 lei (500 x 0,2):*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 100 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 100 lei.

3. *Înregistrarea creanţei gestionarului privind despăgubirea daunei materiale:*
   - *suma totală – 576 lei (480+480 x 0,2);*
   - *suma venitului curent - 250 lei (300 – 300 : 6);*
   - *venitul anticipat - 230 lei (480 – 250);*
   - *TVA colectată - 50 lei (250 x 0,2);*
   - *TVA spre achitare în perioada ulterioară - 46 lei (230 x 0,2):*

Debit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – la valoarea materialelor la preţ de piaţă inclusiv TVA spre despăgubire - 576 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la suma venitului primei luni de reţinere – 250 lei

Credit 515 "Venituri anticipate curente" – la suma venitului ce urmează a fi recunoscut în luna ulterioară – 230 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA ce urmează a fi achitată la buget în luna curentă – 50 lei

Credit 535 "Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – la suma TVA spre achitare la buget în perioada ulterioară – 46 lei.

4. *Recuperarea daunei materiale de către gestionar prin reţinere din salariu:*

Debit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – 300 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 300 lei.

În a doua lună de recuperare a daunei materiale vor urma înregistrările:

5. Recunoaşterea venitului curent:

Debit 515 "Venituri anticipate curente" – 230 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – 230 lei.

6. Calcularea TVA aferentă sumei recuperate:

Debit 535 "Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – 46 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 46 lei.

7. Recuperarea daunei materiale de către culpabil:

Debit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – 276 lei

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 276 lei.

Dacă durata de recuperare a daunei materiale depăşeşte un an sau se prevede recuperare parţială în anul viitor, este necesar, respectând gradul de lichiditate a activelor şi exigibilitate a pasivelor, de înregistrat creanţa şi venitul anticipat pe termen lung. Suma TVA aferentă va fi calculată spre achitare la buget în luna recuperării daunei materiale. În acest caz înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Înregistrarea creanţei spre achitare în perioada viitoare şi venitul anticipat pe termen lung ce urmează a fi recunoscut din despăgubirea daunei materiale:

Debit 134 "Creanţe pe termen lung", subcontul 1344 "Alte creanţe" – la suma totală spre recuperare, inclusiv TVA

Credit 422 "Venituri anticipate pe termen lung" – la suma veniturilor de recunoscut în perioadele viitoare

Credit 426 "Alte datorii pe termen lung" – la suma TVA aferentă.

La sfârşitul anului gestionar (31 decembrie) vor urma înregistrările contabile:

2. Transferarea cotei-părţi a creanţei pe termen lung drept creanţă pe termen scurt:

Debit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului"

Scanned with OKEN Scanner

Credit 134 "Creanțe pe termen lung".

3. Recunoașterea cotei respective a venitului anticipat pe termen lung drept venit anticipat curent:

Debit 422 "Venituri anticipate pe termen lung"
Credit 515 "Venituri anticipate curente".

4. Trecerea TVA respective în componența TVA spre încasare în anul curent:

Debit 426 "Alte datorii pe termen lung"
Credit 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat".

După aceste înregistrări începând cu prima lună (ianuarie) a anului gestionar vor fi întocmite formulele contabile 5, 6, 7 din exemplul examinat.

În calitate de documente primare pentru a contabiliza TVA și reflecta toate operațiile condiționate de constatarea valorilor materiale lipsă servesc:

- procesul-verbal al comisiei de inventariere și a conducerii întreprinderii;
- cererea gestionarului privind recunoașterea vinei sale;
- titlul executoriu sau alt document al organului judiciar;
- calculele contabilității;
- nota de contabilitate etc.

În cazul depistării lipsurilor de active uzurabile sau amortizabile, în afară de înregistrările contabile expuse, mai este necesar de reflectat decontarea uzurii (amortizării) acumulate și casarea valorii de bilanț a activelor lipsă.

2.6. Contabilitatea TVA aferente valorilor materiale utilizate pentru activitatea distractivă

Unitățile economice-plătitori de TVA pot să utilizeze o parte din bunurile materiale, servicii procurate destinate desfășurării activității de întreprinzător (activitate de bază) în scopul organizării activității distractive. Conform prevederilor art.102 (4) din Codul fiscal suma TVA plătită sau care urmează a fi plătită pentru bunurile materiale și serviciile procurate în scopul fabricării produselor, prestărilor de servicii sau altor tipuri de activitate de întreprinzător,

Scanned with OKEN Scanner

dar utilizate în activitatea distractivă nu se trece în cont, ci se atribuie la chieltuieli generale şi administrative.

Exemplu. *Contribuabilul "Speranţa" a procurat materiale de construcţii în valoare de 85 000 lei (fără TVA) pentru reparaţia clădirilor secţiilor de producţie, din care materialele în valoare de 15 000 lei (fără TVA) au fost utilizate pentru reparaţia bazei de odihnă a întreprinderii.*

În baza raportului privind consumul de materiale de construcţie în comparaţie cu normele de producţie, borderoului (situaţiei) de repartizare a materialelor consumate sau alt document, întocmit la sfârşitul lunii, se va determina valoarea materialelor, serviciilor efectiv consumate după destinaţia consumului.

Conform condiţiilor exemplului dat la întreprindere-plătitor de TVA vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. Înregistrarea la intrări a materialelor de construcţii:

Debit 211 "Materiale" – la valoarea materialelor, fără TVA – 85 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 17 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – la valoarea materialelor, inclusiv TVA – 102 000 lei.

2. Consum de materiale de construcţie:

Debit 813 "Consumuri indirecte de producţie" – la valoarea materialelor consumate pentru reparaţia clădirilor secţiilor – 70 000 lei

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – la valoarea materialelor consumate pentru reparaţia casei de odihnă – 15 000 lei

Credit 211 "Materiale" – la valoarea totală a materialelor – 85 000 lei.

La sfârşitul lunii, înainte de a determina suma TVA spre achitare la buget, este necesar de a reflecta TVA aferentă bunurilor, serviciilor utilizate nu în activitatea de întreprinzător astfel:

3. Reconstituirea TVA aferentă materialelor de construcţie pentru întreţinerea obiectului cu destinaţie distractivă spre achitare la buget în mărime de 3000 lei (15000 x 0,2):

Scanned with OKEN Scanner

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 3000 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3000 lei.

Contribuabilul, pentru care activitatea de bază reprezintă activitatea de distracţie, de organizare a timpului liber, are dreptul la trecerea în cont a sumei TVA aferentă valorilor materiale, serviciilor procurate în scopul desfăşurării acestei activităţi.

Subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitate dacă dispune:

- de factura fiscală la valorile materiale procurate, sau
- de documentul, eliberat de organele vamale care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

Suma TVA trecută în cont aferentă valorilor materiale, serviciilor procurate în contabilitatea financiară va fi reflectată în registrele de evidenţă analitică a decontărilor cu furnizorii sau alţi creditori, iar TVA reconstituită spre achitare la buget – în registrele de evidenţă a cheltuielilor.

În scopurile fiscale suma TVA aferentă procurărilor va fi reflectată în Registrul de evidenţă a procurărilor şi în Declaraţia privind TVA, boxa 13, iar TVA reconstituită spre achitare la buget – în acelaşi registrul şi în declaraţie boxa 14 cu semnul minus.

2.7. Aplicarea TVA în livrările efectuate în/din zonele economice libere şi contabilitatea acesteia

Modul de impozitare a tranzacţiilor efectuate în zonele economice libere de întreprinzător sunt reglementate de aşa acte normative, ca Legea cu privire la zonele economice libere de întreprinzător nr.440-XV din 27.07.2001, Codul Fiscal, Instrucţiunea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la restituirea TVA nr.6 din 30.11.2002.

Conform scrisorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat "Cu privire la restituirea TVA la efectuarea livrărilor de mărfuri în zonele libere de întreprinzător de pe teritoriul vamal al Republicii Moldova" nr. (17-13-02/1-2392)-12 din 17.06.2003 şi prevederilor art.7 (10) al Legii cu privire la zonele libere de întreprinzător nr.440-XX din

Scanned with OKEN Scanner

27.07.2001 livrările de mărfuri (servicii) în zonele libere de întreprinzător efectuate de către rezidenţii republicii sunt egalate cu operaţiile de export. Prin urmare, aceste livrări în conformitate cu art.104 (a) din C.F. sunt impozitate cu TVA la cota zero. Subiectul impozabil, care a efectuat astfel de livrări, la rândul său, are dreptul la restituirea sumei TVA.

Prin Legea cu privire la zona antreprenoriatului liber "Expo-Business-Chişinău" nr.625-XIII din 3.11.1995 mărfurile scoase din această zonă se scutesc de TVA în cazul când marfa:

- este originară din Moldova;
- este introdusă în zona economică liberă pentru consum final.

Pentru justificarea livrărilor de către rezidenţii republicii în zonele libere de întreprinzător în scopul restituirii TVA este necesar de prezentat următoarele documente:

- copia declaraţiei vamale privind introducerea valorilor materiale de către rezidentul R.M. în zona liberă de întreprinzător;
- justificarea Departamentului vamal cu privire la introducerea valorilor materiale în zona liberă de întreprinzător;
- contractul de livrare;
- factura fiscală cu ştampila organului vamal aferentă livrării efectuate şi impozitată cu TVA la cota zero. În această factură se cere de indicat că punctul de destinaţie este zona liberă de întreprinzător.

La acestea se mai adaugă şi documentele ce justifică încasarea mijloacelor băneşti virate de către rezidentul zonei libere de întreprinzător.

Prin urmare, livrările valorilor materiale, serviciilor de către rezidenţii R.M. rezidenţilor zonelor economice libere se impozitează cu TVA la cota zero, iar livrările din aceste zone rezidenţilor R.M. se supun impozitării cu TVA, ca şi operaţiile de import. La cota zero se impozitează livrările efectuate de către rezidenţii zonelor economice libere unul altuia, conform art.104 (f) din C.F.

Bunurile materiale nu pot fi scoase din zona economică liberă până când cumpărătorul nu achită TVA aferentă la postul fiscal intern de control. Suma TVA în acest caz se cuvine de calculat şi de plătit

Scanned with OKEN Scanner

indiferent de faptul are cumpărătorul (rezidentul republicii) relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei sau nu.

Pe teritoriul zonelor economice libere este stabilit regimul vamal. Din această cauză rezidenţii zonelor sunt obligaţi să declare valorile materiale (serviciile) introduse în zonele respective sau scoase de pe teritoriul lor. Conform art.7 (5) al Legii Republicii Moldova cu privire la zonele economice libere nr.440-XV din 27.07.2001 pentru rezidenţii acestor zone valorile materiale (serviciile) introduse în zonă sau scoase din ea sunt scutite de TVA, taxa vamală şi alte taxe, cu excepţia taxei pentru procedurile vamale. Ultima taxă se plăteşte când din zona liberă sunt scoase mărfurile (serviciile) originare care se exportă în afara teritoriului vamal al republicii sau pe teritoriul altor zone libere. Originare se consideră mărfurile produse sau prelucrate integral în această zonă (modificarea şi ajustarea materiei prime, materialelor din care s-a fabricat produsul, costul produsului fabricat trebuie să depăşească costul materiei prime, materialelor cel puţin cu 35%).

În legea indicată este reglementat şi regimul valutar. De exemplu, decontările între rezidenţii zonelor economice, dintre rezidenţii acestor zone şi unităţile economice din afara acestor zone sunt efectuate în valută naţională. În valută străină sunt efectuate decontările dintre rezidenţii zonelor economice libere şi furnizorii sau cumpărătorii din ţările străine.

Să examinăm unele exemple aferente tranzacţiilor efectuate în/din zona economică liberă.

A. Livrare de valori materiale de către unităţile economice ce se află pe teritoriul R.M. rezidenţilor din zona economică liberă.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" aflată pe teritoriul republicii, plătitor de TVA, livrează produse în baza contractului de vânzare-cumpărare la valoarea de 150 000 lei conform facturii fiscale rezidentului din zona economică liberă "Cvant". Produsele sunt transportate de organizaţia "Transauto", rezident al republicii, în baza contractului încheiat cu rezidentul zonei economice libere la valoarea de 3000 lei. Taxa pentru procedurile vamale constituie 382 lei, costul efectiv al mărfii - 110 000 lei, al serviciilor de transport – 2200 lei. Atât produsele cât şi serviciile de transport sunt pentru întreprinderile "Speranţa", şi "Transauto" livrările ce se impozitează cu TVA la cota zero.*

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel.

La furnizorul produselor "Speranța"

1. Vânzarea produselor la preț de comercializare:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 150 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 150 000 lei.

2. Casarea costului efectiv al produselor comercializate:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 110 000 lei

Credit 216 "Produse" – 110 000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței cumpărătorului:

Debit 242 "Cont de decontare" – 150 000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 150000 lei.

La organizația "Transauto":

1. Recunoaşterea venitului din prestarea serviciilor de transport:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 3000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 3000 lei.

2. Recunoaşterea costului serviciilor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 2200 lei

Credit 811 "Producția de bază" – 2200 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în stingerea creanței rezidentului zonei economice libere:

Debit 242 "Cont de decontare" – 3000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 3000 lei

La cumpărătorul din zona economică liberă "Cvant"

1. Plata taxei pentru serviciile vamale:

Debit 229 "Alte creanțe pe termen scurt" –382 lei

Credit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 382 lei.

2. Înregistrarea la intrări a materiilor prime (să admitem că produsele servesc drept materie primă spre prelucrare):

Debit 211 "Materiale" – 150 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 150 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

3. *Reflectarea serviciilor de transport aferente achiziționării materiei prime:*

Debit 211 "Materiale" – 3000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 3000 lei.

4. *Reflectarea taxei pentru procedurile vamale anterior achitată:*

Debit 211 "Materiale" – 382 lei

Credit 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 382 lei.

5. *Virare furnizorului și organizației de transport în achitarea datoriei:*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 153 000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 153 000 lei.

Evident că și furnizorul produselor și organizația de transport, rezidenți ai R.M. aflați în afara zonei economice libere, vor înregistra livrările efectuate în Registrul de evidență a livrărilor în baza facturii fiscale, iar TVA va fi reflectată la cota zero.

Dacă valorile materiale sunt transportate în zona economică liberă pe calea ferată, se aplică cota TVA de 20%.

B. Livrări de valori materiale (servicii) de către rezidenții zonei economice libere unităților economice aflate pe teritoriul vamal al republicii în afara zonei libere.

Cum s-a menționat, rezidentul zonei economice libere livrează cumpărătorilor (beneficiarilor) aflați în afara zonei valori materiale (servicii) la cota zero. Cumpărătorul (beneficiarul) din afara teritoriului zonei libere va declara serviciului vamal valorile materiale (serviciile) prin declarația vamală cu anexarea facturii fiscale, contractului de vânzare-cumpărare și altor documente. Concomitent cumpărătorul va plăti serviciului vamal taxa pentru procedurile vamale și TVA cu trecerea acesteia în cont.

Exemplu. *Să admitem că rezidentul zonei economice libere "Cvant" (vezi exemplul precedent) a prelucrat bunurile cumpărate și a fabricat produse finite la cost efectiv de 210 000 lei, valoarea de vânzare fiind de 252 000 lei, din care 40% sunt vândute cumpărătorului (magazinului) "Omega" aflat pe teritoriul R.M. în afara zonei libere. Serviciile de transport auto propriu ale rezidentului "Cvant" constituie 2400 lei fără TVA, taxa pentru*

Scanned with OKEN Scanner

serviciile vamale – 258 lei, taxa vamală - 5% din valoarea produselor inclusiv taxa pentru procedurile vamale.

În scopul întocmirii înregistrărilor contabile sunt necesare următoarele calcule.

Pentru magazinul "Omega":

- *valoarea de cumpărare a produselor – 100 800 lei (252000 x 0,4);*
- *costul produselor cumpărate – 84 000 lei (210000 x 0,4);*
- *taxa vamală – 5412,90 lei [(108000 + 258) x 0,05];*
- *taxa pe valoarea adăugată – 21242,58 lei [(100800 + 5412,90) x 0,2]*

Înregistrările contabile vor fi întocmite în felul următor.

La furnizor (rezident al zonei economice libere "Cvant")

1. Înregistrarea venitului din vânzarea produselor:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 100 800 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 100 800 lei.

2. Casarea costului efectiv al produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 84 000 lei

Credit 216 "Produse" – 84 000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței cumpărătorului:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti – 100800 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 100800 lei.

La cumpărător (magazinul "Omega")

1. Achitarea taxei pentru procedurile vamale, taxei vamale şi TVA la declararea bunurilor – 26913,48 lei (21242,58 + 5412,90 + 258):

Debit 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 26913,48 lei

Credit 242 "Cont de decontare", 244 „Conturi speciale la bănci" sau alt cont – 26913,48 lei.

2. Înregistrarea la intrări a mărfii procurate:

Debit 217 "Mărfuri" – 100 800 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale – 100 800 lei.

Scanned with OKEN Scanner

3. *Reflectarea taxei pentru procedurile vamale şi taxei vamale - 5670,90 lei (5412,90 + 258):*

Debit 217 "Marfă" – 5670,90 lei

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 5670,90 lei.

4. *Trecerea în cont a TVA aferentă mărfii cumpărate:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 21242,58 lei

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 21242,58 lei.

5. *Reflectarea serviciilor de transport auto propriu pentru transportarea mărfii:*

Debit 217 "Marfa" – 2400 lei

Credit 812 "Activităţi auxiliare" – 2400 lei.

6. *Virare furnizorului în achitarea datoriei:*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 100 800 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 100 800 lei.

Cumpărătorul "Omega" care se află în afara zonei economice libere va reflecta suma TVA aferentă mărfii cumpărate în Registrul de evidenţă a procurărilor în baza declaraţiei vamale.

C. Desfăşurarea de către rezidentul zonei economice libere activităţii de întreprinzător în zona liberă şi în afara ei.

Unii rezidenţi ai zonelor economice libere desfăşoară activitatea de întreprinzător în aceste zone şi în afara lor concomitent. În acest caz apare necesitatea de a determina regimul fiscal de impozitare cu TVA a valorilor materiale (serviciilor) procurate în zona economică liberă şi pentru subdiviziunile rezidentului acestei zone aflate în afara ei, respectiv şi în livrările efectuate din zona economică liberă şi din aceste subdiviziuni[1].

Articolul 6 (24) al Legii cu privire la zonele economice libere nr.440 prevede că rezidentul zonei libere care desfăşoară activitate de întreprinzător în această zonă şi în afara ei este dator să ţină evidenţa separată a cumpărărilor şi livrărilor de valori materiale (servicii) efectuate în/din zona liberă şi în/din subdiviziunile situate în afara zonei. În raport cu regimul fiscal de aplicare a TVA aceste tranzacţii

[1] Aceste probleme sunt examinate de către I.Sturzu şi D.Sidorenco "Particularităţile aplicării TVA în zonele economice libere"//Contabilitate şi audit, 2002, nr.12, p.11-13.

Scanned with OKEN Scanner

se califică ca două tipuri de activităţi diferite şi modul de aplicare a TVA este diferit.

Despre aplicarea TVA pentru procurările şi livrările de valori materiale efectuate în/din zona economică liberă s-a vorbit.

În cazul în care rezidentul zonei economice libere efectuează cumpărări şi livrări în subdiviziunea (filiala) sa aflată în afara zonei libere, suma TVA se calculează şi se achită la buget ca şi în tranzacţiile de bunuri economice (servicii) efectuate între rezidenţii R.M. în funcţie de faptul sunt impuşi cu TVA sau nu. Procurările sau livrările se perfectează prin factura fiscală în cazul impunerii cu TVA la cota de 20; 8; 5% sau prin factura de expediţie la cota zero, când sunt scutite de TVA. Declaraţia vamală nu se întocmeşte, deşi cumpărătorul (vânzătorul) este rezident al zonei economice libere. Drept temei de aplicare a TVA servesc contractul de vânzare-cumpărare şi factura fiscală sau de expediţie, în care se indică locul de încărcare-descărcare a bunurilor şi beneficiarul.

Înregistrările contabile ale TVA trecute în cont şi/sau calculate la buget spre achitare, privind procurările, respectiv livrările de bunuri (servicii) pentru/din subdiviziunea (filiala) rezidentului zonei economice libere se întocmesc cum s-a expus mai sus. În Registrul de evidenţă a procurărilor în baza facturii fiscale se va reflecta suma TVA trecută în cont, iar în Registrul de evidenţă a livrărilor – TVA calculată bugetului spre achitare.

Restituirea sumei TVA rezidentului zonei economice libere este efectuată în baza prevederilor scrisorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.17-13-02/1-2392-12 "Cu privire la restituirea TVA pentru livrările de mărfuri, servicii în zonele libere de pe restul teritoriului vamal al RM" din 17.06.2003.

Dacă rezidentul zonei economice libere nu dispune de documente care ar justifica că valorile materiale procurate au fost prelucrate în subdiviziunea aflată în afara zonei libere, şi respectiv livrările au fost efectuate din această zonă fiind indicat numai rezidentul zonei libere, TVA se aplică ca şi în procurările în/din zona economică liberă.

Scanned with OKEN Scanner

2.8. Contabilitatea TVA la importul de valori materiale

Importul de mărfuri reprezintă introducerea mărfurilor pe teritoriul R.M. în conformitate cu legislaţia vamală.

În art.110 din C.F. se menţionează că locul livrării mărfurilor se consideră locul de aflare a mărfurilor la momentul predării (transmiterii) sau la momentul trecerii lor în posesia consumatorului. Când valorile materiale sunt furnizate cu transportul consumatorului (cumpărătorului) sau de o organizaţie de transport, locul livrării va fi locul de aflare a valorilor materiale la începutul transportării, cu excepţia livrărilor pentru export.

Valorile materiale importate pot fi utilizate nemijlocit în republică (ţara consumatorului) în scopul fabricării unor produse finite care vor fi comercializate sau în alte scopuri de antreprenoriat care nu vor fi vândute.

Conform art.94 din C.F. persoana juridică şi/sau fizică care importă valori materiale se consideră subiect impozabil. Persoana, care în cazul importului declară şi prezintă valorile materiale serviciului vamal pentru perfectarea vamală din numele propriu, se numeşte declarant şi se indică în col.14 a declaraţiei vamale.

Dacă declarantul este răspunzător şi de problemele financiare (contractul este încheiat din numele lui), el are dreptul de a se folosi de unele înlesniri aferente valorilor materiale importate (în conformitate cu legislaţia în vigoare). Când declarantul nu e răspunzător de problemele financiare a importului de valori materiale (în col.9 a declaraţiei vamale va fi indicată altă persoană), el nu are dreptul de a se folosi de înlesnirile respective. Prin urmare, valorile materiale importate vor fi impozitate cu TVA.

Valorile materiale importate se impozitează cu TVA care se trece în cont dacă aceste valori sunt procurate în scopul activităţii de întreprinzător. Suma TVA pentru valorile materiale importate se plăteşte organelor vamale teritoriale în momentul efectuării procedurilor vamale.

Pentru valorile materiale importate declarantul nu scrie factura fiscală. Drept bază pentru calcularea sumei TVA la import serveşte declaraţia vamală de import. În acest document se determină valoarea în vamă. Obligaţia fiscală aferentă TVA apare în momentul efectuării sau până la efectuarea procedurilor vamale la prezentarea declaraţiei

Scanned with OKEN Scanner

vamale. În baza declarației vamale de import suma TVA calculată și plătită se va înregistra în Registrul de evidență a livrărilor, iar trecută în cont – în Registrul de evidență a procurărilor.

În conformitate cu Legea cu privire la tarifele vamale nr.1380-XIII din 20 noiembrie 1997 valoarea în vamă constituie:

- valoarea de cumpărare a bunurilor importate;
- cheltuielile de transport (feroviar, aerian, fluviar, maritim, auto) până la locul de introducere a bunurilor materiale pe teritoriul vamal cu excepția cheltuielilor de transport perfectate separat ca transportarea pe teritoriul R.M.;
- cheltuielile de asigurare a bunurilor importate;
- costul serviciilor de încărcare, descărcare sau/și transportare a mărfii;
- taxele pentru procedurile vamale;
- taxa vamală.

În cazul importului de valori materiale care se impozitează cu accize în baza calculului TVA se include și suma accizelor[1].

În calitate de documente primare aferente importului de valori materiale pot servi:

- contractul de cumpărare (import);
- factura furnizorului (invoice) sau factura comercială care include valoarea de cumpărare a bunului material;
- scrisorile de trăsură ale transportului auto, feroviar, aerian, maritim sau fluviar (conosamentul);
- polița de asigurare;
- certificatul de origine, certificatul de calitate;
- fișa de completare a încărcăturii;
- declarația vamală;
- calculul procedurilor vamale;
- dispoziția de plată trezorerială pentru achitarea impozitelor (TVA, taxa vamală și pentru procedurile vamale);
- contractul de păstrare a încărcăturii;
- documentele bancare (cerere de plată a valutei străine, ordin de plată, cartela de plată);

[1] Ar fi rațional ca accizele și TVA să fie calculate în baza unuia și aceluiași indicator – valoarea în vamă fără accize. Actualmente suma TVA se determină și din mărimea accizelor adică se calculează impozit pe impozit.

Scanned with OKEN Scanner

- documente privind lipsa şi deteriorarea valorilor materiale (proces-verbal de recepţionare a mărfurilor, act de expertiză etc.).

Valorile materiale importate sunt supuse regimului de import dacă sunt plătite toate impozitele şi taxele conform Codului vamal (taxa vamală, taxa pentru procedurile vamale, TVA, accizele).

Înregistrările contabile aferente operaţiilor de import cu reflectarea TVA aferentă depind de condiţiile şi formele de decontare dintre importator şi exportator (expediere directă, în comision, cu plată anticipată, prin acreditiv documentar, credit comercial, plata în rate etc.).

De menţionat că achitarea la buget a TVA în operaţiile de import a valorilor materiale se efectuează prin organele (serviciul) vamale. Din aceste considerente se aplică contul 229 "Alte creanţe pe termen scurt". Numai la trecere în cont a TVA se utilizează contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".

Cum se ştie TVA apare în cazul introducerii valorilor materiale pe teritoriul republicii în regim de import.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" a procurat de la un furnizor străin materii prime la valoare de 12 000 dol.SUA conform facturii (invoice) la cursul indicat în declaraţia vamală de 13,1560 lei pentru 1 dol. Costul transportului extern până la frontiera ţării constituie 600 dol. la cursul de 13,1250 lei pentru 1 dol., cheltuielile privind asigurarea materiei prime – 300 dol. la cursul 13,10 lei pentru 1 dol., comisionul agentului de expediţie străin – 250 dol. la cursul de 13,1050 pentru 1 dol., cheltuielile de transport pe teritoriul Moldovei de la frontieră până la locul de destinaţie a importatorului perfectat prin document separat – 800 lei, fără TVA, taxa vamală – 5% din valoarea în vamă.*

Din contul de decontare preventiv până la vămuire s-a virat pentru procedurile vamale – 400 lei, taxa vamală – 8400 lei, suma TVA aferentă – 36 000 lei.

Titularului de avans i s-a acordat un avans pentru achitarea definitivă a taxelor, inclusiv şi TVA – 1000 lei.

Achitarea importatorului cu participanţii la tranzacţia de import a materiei prime a fost efectuată:

- *cu compania de asigurare străină – la cursul 13,1100 lei;*
- *cu organizaţia de transport străină – la cursul 13,1350 lei;*
- *cu agentul de expediţie – la cursul 13,1350 lei;*

Scanned with OKEN Scanner

- *cu furnizorul străin – la cursul 13,2500 lei.*

În scopul determinării TVA se calculează:

- *valoarea în vamă a materiei prime, fără taxa pentru procedurile vamale şi taxa vamală, care constituie 172 953,25 lei (12000 x 13,1560 + 600 x 13,1250 + 300 x 13,10 + 250 x 13,1050).*
- *taxa pentru procedurile vamale – 345,91 lei (172 953,25 x 0,002)*
- *taxa vamală – 8664,96 lei [(172 953,25 + 345,91) x 0,05];*
- *valoarea în vamă inclusiv taxa vamală şi taxa pentru procedurile vamale – 181964,12 lei (172 953,25 + 345,91 + 8664,96);*
- *suma TVA – 36392,84 lei (181964,12 x 0,2).*

Conform condiţiilor vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. *Virare din contul de decontare în achitarea taxei pentru procedurile vamale, taxei vamale şi sumei TVA aferentă materiei prime importate - în total 44 800 lei (400 + 8400 + 36000):*

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 44 800 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 44 800 lei.

2. *Acordarea avansului titularului de avans pentru achitarea diferenţelor TVA şi serviciilor vamale:*

Debit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 1 000 lei
Credit 241 "Casa" – 1 000 lei.

3. *Înregistrarea la intrări a materiei prime primite la preţul indicat în factura (invoice) furnizorului străin - 157 872 lei (12000 x 13,1560):*

Debit 211 "Materiale" (în funcţie de tipul valorilor materiale pot fi debitate conturile 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 217 "Mărfuri", 121 "Active materiale în curs de execuţie" şi alte conturi) – 157 872 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 157 872 lei.

Scanned with OKEN Scanner

4. *Reflectarea cheltuielilor privind asigurarea materiei prime - 3930 lei (300 x 13,10):*

Debit 211 "Materiale" (pot fi debitate şi alte conturi) – 3930 lei

Credit 533 "Datorii privind asigurările" – 3930 lei.

5. *Reflectarea cheltuielilor de transport extern la transportarea materiei prime până la frontieră şi a primei de asigurare – 11151,25 lei (600 x 13,1250 + 250 x 13,1050):*

Debit 211 "Materiale" – 11151,25 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 11151,25 lei.

6. *Reflectarea serviciilor de transport al organizației de transport-rezidente:*

Debit 211 "Materiale" – la valoarea serviciilor de transport fără TVA – 800 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 160 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea serviciilor de transport inclusiv TVA – 960 lei.

7. *Achitarea diferenței dintre suma efectivă şi suma anterior plătită privind taxa pentru procedurile vamale, taxa vamală şi suma TVA aferentă – în total 603,71 lei [(345,91 + 8664,96 + 36392,84) – (400 – 8400 – 36000)]:*

Debit 211 "Materiale" – la diferența aferentă taxei vamale şi privind procedurile vamale [(345,91 + 8664,96)-(400 – 8400)] – 210,87 lei

Debit 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la diferența aferentă TVA (36392,84 – 36000) – 392,84 lei

Credit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – la diferența totală – 603,71 lei.

8. *Reflectarea taxei pentru procedurile vamale, taxei vamale şi trecerea în cont a TVA plătite - în total 45192,84 lei (400 + 8400 + 36000 + 392,84):*

Debit 211 "Materiale" – la suma taxelor vamale şi pentru procedurile vamale – 8800 lei

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 36392,84 lei

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la suma totală – 45192,84 lei.

9. Conform ordinului (dispoziţiei) de încasare şi decontului de avans restituirea avansului necheltuit – 396,29 lei (1000 – 603,71):

Debit 241 "Casa" – 396,29 lei

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 396,29 lei.

10. Virare din contul valutar în achitarea datoriei faţă de:

- *furnizorul străin – 159 000 lei (12000 x 13,2500);*
- *compania de asigurare – 3933 lei (300 x 13,1100);*
- *organizaţia de transport străină – 7881 lei (600 x 13,1350);*
- *agentul de expediţie – 3283,75 lei (250 x 13,1350).*

În diferit timp vor fi viraţi 13150 dol. (12000 + 600 + 300 + 250), sau 174097,75 lei (159000 + 3933 + 7881 + 3283,75). În scopul neadmiterii repetării uneia şi aceleiaşi formule contabile, vom reflecta suma totală printr-o singură înregistrare:

Debit 533 "Datorii privind asigurările" – 3933 lei

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 170 164,75 lei

Credit 243 "Cont valutar" – 174 097,75 lei.

11. Reflectarea diferenţei de curs valutar aferente decontărilor:

- *cu furnizorul – 1128 lei [12000 x (13,2500 – 13,1560)];*
- *cu transportatorul – 6 lei [600 x (13,1350 – 13,1250)];*
- *cu agentul de expediţie – 7,50 lei [250 x (13,1350 – 13,1050)];*
- *cu compania de asigurare – 3 lei [300 x (13,1100 – 13,10)].*

Total – 1144,50 lei.

Debit 722 "Cheltuieli ale activităţii financiare" – 1144,50 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 1141,50 lei

Credit 533 "Datorii privind asigurările" – 3 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Trecerea în cont a TVA aferentă valorilor materiale importate se permite în baza documentului eliberat de organele vamale ce confirmă achitarea TVA (dispoziţia de plată, cotorul cecurilor de casă de încasare şi copia declaraţiei vamale de import).

Valorile materiale introduse pe teritoriul vamal declarate cu destinaţie de reexport în timp de 12 luni nu se impozitează cu TVA. Nu se impozitează cu TVA nici valorile materiale declarate în tranzit.

Dacă importatorul, conform condiţiilor contractuale, plăteşte valorile materiale integral sau parţial în avans, suplimentar (în afară de înregistrările contabile indicate) se vor reflecta:

1. Virarea valutei străine în avans:

Debit 224 "Avansuri pe termen scurt acordate"
Credit 243 "Cont valutar".

2. Trecerea în cont a avansului acordat în achitarea datoriei faţă de furnizor:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt"
Credit 224 "Avansuri pe termen scurt acordate".

2.9. Contabilitatea TVA la importul de servicii

Import de servicii se consideră prestarea serviciilor de către persoanele juridice şi fizice nerezidente ale R.M. persoanelor juridice şi fizice rezidente sau nerezidente ale R.M., pentru care locul prestării este Republica Moldova. Prin urmare, când un nerezident (persoană juridică sau fizică străină) prestează servicii unui rezident al Moldovei, locul livrării acestora este teritoriul R.M. Dacă locul livrării serviciilor nu este R.M. (serviciile sunt prestate pe teritoriul altei ţări), serviciile vor fi impozitate cu TVA în ţara străină.

Serviciile importate în R.M. reprezintă obiecte de impozitare cu TVA în conformitate cu art.93 (9) din C.F.

Valoarea impozabilă a serviciilor importate reprezintă preţul achitat sau care urmează să fie achitat de către importatorul căruia i se prestează. În valoarea impozabilă se includ plăţile efectuate atât în Moldova, cât şi în ţara exportatorului de servicii.

Obligaţia fiscală privind TVA pe importul de servicii apare în momentul prestării serviciului beneficiarului sau achitării acestora în funcţie de faptul ce a avut loc mai înainte.

Scanned with OKEN Scanner

Drept documente primare privind importul de servicii, care nu însoţesc importul de valori materiale servesc contractul încheiat între importator şi exportator şi procesul-verbal de predare-primire a serviciilor.

Conform art.102 din C.F. se permite trecerea în cont TVA la serviciile importate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării TVA la buget în conformitate cu art.115.

Dacă serviciile, ce se importă, sunt prestate pe etape, impozitării se supune fiecare etapă prestată la momentul prestării sau achitării. Când un serviciu se prestează un timp îndelungat neântrerupt, momentul primirii serviciului se consideră ziua decontării beneficiarului de serviciu cu prestatorul acestuia.

Exemplu. *Întreprinderii "Speranţa", rezident al R.M. de către un prestator străin i s-a prestat serviciul de montare a unui utilaj la valoare de 1200 dol.SUA la cursul de 12,850 lei pentru 1 dol. Cursul oficial al Băncii Naţionale a Moldovei la data achitării serviciului a constituit 12,920 lei pentru 1 dol.*

Conform condiţiilor exemplului vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. *Reflectarea serviciului prestat de către exportatorul străin privind montarea utilajului - 15420 lei (1200 x 12,850):*

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie" – 15420 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont de evidenţă a datoriilor – 15420 lei.

În funcţie de destinaţia serviciilor importate pot fi debitate conturile 123 "Mijloace fixe", 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 811 "Producţia de bază", 812 "Activităţi auxiliare", 813 "Consumuri indirecte de producţie", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" şi alte conturi în contrapartidă cu conturile de evidenţă a datoriilor (521, 522, 539).

2. *Calcularea TVA aferentă serviciilor importate - 3084 lei (15420 x 0,2):*

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 3084 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3084 lei.

3. Achitarea datoriei față de prestatorul de servicii străin – 15504 lei (1200 x 12,920):

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont de evidență a datoriilor – 15504 lei

Credit 243 "Cont valutar" – 15504 lei.

4. Trecerea în cont a TVA aferentă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3084 lei

Credit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 3084 lei.

5. Reflectarea diferenței de curs valutar – 84 lei (15504 – 15420):

Debit 722 "Cheltuieli ale activității financiare" – 84 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont de evidență a datoriilor – 84 lei.

Suma TVA calculată va fi reflectată în Registrul de evidență a livrărilor şi în boxa 12 a declarației privind TVA.

Importul serviciilor de transport. Serviciile de transport se consideră de import în cazul în care acestea sunt prestate de către un nerezident (prestator de servicii străin) unui rezident al R.M. (pe teritoriul republicii) sau locul de destinație este R.M.

Toate serviciile de transport internațional, cu excepția celui de pasageri, sunt însoțite de anumite încărcături. Conform Legii cu privire la tariful vamal nr.1380-XIII din 20.11.1997 valoarea serviciilor de transport importate devine un component al valorii în vamă a bunurilor materiale importate. Astfel, incluzând valoarea acestor servicii în valoarea în vamă a bunurilor materiale importate suma TVA aferentă acestei valori, inclusiv valoarea serviciilor de transport importat, se trece în cont. Prin urmare, serviciul de transport, fiind importat ca afacere separată, se transformă în tranzacție de import al valorilor materiale. În acest caz obligația fiscală aferentă TVA calculată din valoarea în vamă, inclusiv valoarea

Scanned with OKEN Scanner

serviciilor de transport importate, apare până la momentul vămuirii valorilor materiale importate. Factura fiscală nu va fi scrisă.

O organizaţie de transport, rezidentă a republicii, poate să presteze servicii, parcurgând teritoriul unei ţări străine (transportă încărcături dintr-o ţară străină), unui rezident al R.M. (cumpărător de valori materiale). Dacă serviciile sunt perfectate printr-o scrisoare internaţională, transportul se califică drept internaţional. În acest caz pentru cumpărător serviciile se consideră servicii de import care de asemenea se includ în valoarea în vamă, iar pentru organizaţia de transport – servicii de export[1]. În mod respectiv la transportator TVA aferentă serviciilor prestate va fi calculată la cota zero, iar la beneficiar-rezident al republicii suma TVA va fi calculată şi trecută în cont din valoarea în vamă.

Decontările dintre cumpărător-importator de bunuri materiale (beneficiar de servicii de transport) şi furnizor străin (nerezident) vor fi efectuate în valută străină, iar cu transportatorul-rezident – în valută naţională.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a cumpărat din Ungaria materiale pentru necesităţile de producţie în valoare de 28 000 dol.SUA la cursul 13,10 lei pentru 1 dol. Transportarea materialelor a fost efectuată de către organizaţia de transport "Intertrans", rezidentă a Republicii Moldova, valoarea serviciului de transport constituind 22 000 lei, costul efectiv al acestor servicii – 12 000 lei (în scopul simplificării admitem că în afară de taxa pentru serviciile vamale, taxa vamală în mărime de 5% şi TVA aferentă, alte cheltuieli n-au avut loc). Achitarea cu furnizorul străin a fost efectuată la cursul de 13,20 dol.*

Mai întâi calculăm următorii indicatori:

- *valoarea materialelor la preţ de cumpărare – 366 800 lei (28000 x 13,10);*
- *valoarea materialelor inclusiv cheltuielile de transport – 388 800 lei (366800 + 22000);*
- *taxa pentru procedurile vamale – 777,60 lei (388800 x 0,002);*
- *taxa vamală – 19478,88 lei [(388800 + 777,60) x 0,05];*

[1] Această poziţie nu se coordonează cu definiţia exportului de servicii şi definiţia de rezident al Republicii Moldova

Scanned with OKEN Scanner

- *valoarea în vamă – 409056,48 lei (388800 + 777,60 + 19478,88);*
- *suma TVA – 81811,30 lei (409056,48 x 0,2).*

Înregistrările contabile vor fi întocmite în felul următor:

La cumpărător de bunuri (beneficiar de servicii)

1. *Achitarea serviciilor vamale, taxei vamale şi TVA din contul de decontare (admitem că aceşti indicatori a fost posibil de a-i calcula corect până la virarea mijloacelor băneşti) - 102067,78 lei(777,60+19478,88+81811,30):*

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 102067,78 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 102067,78 lei.

2. *Înregistrarea la intrări a materialelor procurate de la furnizorul străin la preţ de cumpărare:*

Debit 211 "Materiale" – 366 800 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont – 366 800 lei.

3. *Reflectarea cheltuielilor de transport aferente materialelor aprovizionate:*

Debit 211 "Materiale" – 22 000 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau alt cont – 22 000 lei.

4. *Reflectarea taxei pentru efectuarea procedurilor vamale şi taxei vamale: 20256,48 lei (777,60+19478,88):*

Debit 211 "Materiale" – 20256,48 lei
Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 20256,48 lei

5. *Trecerea în cont a TVA:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 81811,30 lei
Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 81811,30 lei.

6. *Achitarea datoriei faţă de furnizorul străin – 369 600 lei (28 000 x 13,20):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont – 369 600 lei
Credit 243 "Cont valutar" – 369 600 lei.

7. *Achitarea datoriei faţă de transportator:*

Scanned with OKEN Scanner

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau alt cont – 22 000 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 22 000 lei.

8. Reflectarea diferenței de curs valutar nefavorabilă - 2800 lei (369600 – 366800):

Debit 722 "Cheltuieli ale activității financiare" – 2800 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 2800 lei

Dacă până la sfârșitul lunii nu vor fi alte operații, va urma:

9. Reflectarea soldului TVA trecut în cont:

Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 81811,30 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 81811,30 lei.

La transportator

1. S-a calculat beneficiarului pentru prestarea serviciului de transport (export):

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 22 000 lei
Credit 611 "Venituri din vânzări" – 22 000 lei.

2. Decontarea costului efectiv al serviciilor prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 12 000 lei
Credit 811 "Producția de bază" – 12 000 lei.

În baza exemplului au fost întocmite înregistrările contabile aferente transportului auto. În mod similar vor fi reflectate şi serviciile altor tipuri de transport.

Beneficiarul de servicii (importatorul bunurilor materiale) va face înregistrări în Registrul de evidență a procurărilor la suma totală a TVA calculată din valoarea în vamă şi în Declarația privind TVA în boxa 12 "Importul de mărfuri, servicii". Organizația de transport va înregistra în Registrul de evidență a livrărilor valoarea serviciilor indicând servicii de export, iar în declarația privind TVA se va face înscriere în boxa 5 "Livrări la cota zero".

În toate cazurile de prestare a serviciilor este necesar de a determina locul livrării de servicii în conformitate cu art.111 din C.F.

Conform art.90 din C.F. pentru un şir de servicii (arenda, serviciile de reclamă, de audit, ținerea evidenței contabile,

Scanned with OKEN Scanner

evaluarea patrimoniului întreprinderii, de management, marketing, consultanţă, de servicii de protecţie şi pază a persoanelor şi bunurilor, de instalare, exploatare şi reparaţie a tehnicii de calcul, de internet etc.) suma TVA se calculează şi se contabilizează în funcţie de faptul sunt înregistraţi prestatorul de servicii şi beneficiarul drept contribuabili ai TVA sau nu. Afară de aceasta, în operaţiile de prestare a serviciilor enunţate se reţine şi 5% impozit pe venit la sursa de plată din valoarea lor fără TVA.

2.10. Contabilitatea TVA în cazul decontării creanţelor compromise

În activitatea de producţie şi financiară a unităţii economice uneori apar creanţe compromise. Modul de determinare a creanţei (datoriei) drept compromisă, de decontare şi deducere în scopuri fiscale este reglementat în conformitate cu Titlul IX „Termenele, art.259-283 din Codul Civil, art.31 şi 116 din C.F., § 97-105 ale Regulamentului cu privire la modul de înfăptuire a inventarierii nr.27-04.2004.

Contabilitatea TVA aferentă creanţei compromise ce urmează a fi decontată este expusă de către A.Nederiţă ("Безнадежная дебиторская задолженность: порядок списания, учета и налогообложения"//Contabilitate şi audit, 2003, nr.1, p.20-27).

Compromisă se consideră creanţa pentru care a expirat termenul de prescripţie extinctivă, nu este garantată şi nu e real de a fi percepută.

Creanţa poate fi calificată drept compromisă şi până la expirarea termenului de prescripţie extinctivă în cazurile când plătitorul a devenit insolvabil, a suferit faliment, a decedat etc.

Conform art.267 din Codul Civil termenul general. în decursul căruia persoana poate să-şi apere dreptul încălcat este de 3 ani. Termene speciale de prescripţie extinctivă de 6 luni sunt stabilite pentru:

- încasarea penalităţii;
- viciile ascunse ale bunului vândut;
- viciile lucrărilor executate în baza contractului de deservire curentă a persoanelor;
- litigiile condiţionate de contractul de transport.

Scanned with OKEN Scanner

Prescripţia extinctivă în cazul viciilor provenite din lucrări de construcţie, precum şi din materiale livrate unei construcţii este de 5 ani.

Conform art.31 al C.F. creanţa (datoria) se consideră compromisă după expirarea a doi ani calendaristici din data înregistrării acesteia.

Pentru a determina dacă creanţa (datoria) respectivă a devenit compromisă sau nu, se înfăptuieşte inventarierea acesteia, întocmind un proces-verbal de inventariere. La acest document se anexează o notă informativă despre persoana vinovată în omisiunea termenului de prescripţie extinctivă. Soluţionarea problemei de decontare a creanţelor compromise se reflectă în procesul-verbal al comisiei de inventariere şi a conducerii unităţii economice, ordinul conducătorului.

În scopuri fiscale suma creanţei compromise se permite spre deducere dacă această creanţă este condiţionată de desfăşurarea activităţii de întreprinzător, există decizia organului de drept (judiciar) despre imposibilitatea perceperii creanţei, lipseşte garanţia cumpărătorului (beneficiarului) sau altei persoane despre achitarea creanţei sau acoperirea acesteia.

Creanţa compromisă poate fi decontată prin aplicarea uneia din următoarele două variante:

1) ataşarea creanţei la cheltuieli (când întreprinderea nu constitue provizioane aferente);
2) prin diminuarea provizioanelor anterior constituite în aceste scopuri.

Modul de decontare a creanţelor pe seama cheltuielilor sau provizioanelor este indicat de unitatea economică în politica sa de contabilitate.

Suma creanţei compromise (creanţe ce includ TVA) se trece la cheltuieli (cu excepţia creanţei aferente facturilor comerciale în cazul constituirii provizioanelor) în funcţie de caracterul operaţiilor ce au condiţionat înregistrarea acestora. De exemplu, creanţele compromise, aferente operaţiilor de comercializare a produselor finite, mărfurilor, serviciilor, ieşirii activelor pe termen lung şi curente, se atribuie la cheltuieli comerciale; creanţele înregistrate, provenite din avansuri acordate unor furnizori pentru valorile materiale, care urma să fie furnizate, sau din arenda operaţională etc. – la alte cheltuieli operaţionale; creanţele compromise, provenite din redevenţe şi operaţiile de arendă finanţată – la cheltuieli ale activităţii financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Suma TVA aferentă creanţelor compromise va fi trecută în cont, fiind atribuită la cheltuielile respective în componenţa cărora a fost inclusă creanţa compromisă sau la cheltuielile generale şi administrative. Conform art.116 (1) din C.F. suma TVA, care urmează a fi trecută în cont, este egală cu suma TVA achitată pe livrarea care corespunde sumei datoriei compromise neachitate.

Prin urmare, înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Decontarea creanţelor compromise (la suma creanţelor fără TVA) aferente:

a) facturilor comerciale:

Debit 712 "Cheltuieli comerciale", când întreprinderea nu constituie provizioane pentru creanţe compromise sau 222 "Corecţii la datorii dubioase", dacă în prealabil au fost constituite provizioane

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt";

b) plăţii de arendă operaţională, altor operaţii din activitatea operaţională:

Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale"

Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt";

c) plăţii de arendă finanţată şi redevenţelor calculate spre încasare:

Debit 722 "Cheltuieli ale activităţii financiare"

Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate".

2. Trecerea în cont a sumei TVA aferentă creanţelor compromise decontate:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

Scanned with OKEN Scanner

Când suma TVA aferentă creanţei compromise nu este provenită din activităţile de întreprinzător, ea se decontează, conform art.31 din C.F. la cheltuieli astfel:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" (indiferent de destinaţia operaţiei în care a fost înregistrată creanţa) sau 712 "Cheltuieli generale şi administrative", 714 "Alte cheltuieli operaţionale", 722 "Cheltuieli ale activităţii financiare" etc. (în funcţie de destinaţia operaţiei care a provocat creanţa respectivă)

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate" sau 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

Pentru asigurarea controlului asupra creanţei compromise decontate este necesar de a o lua la evidenţă extrabilanţieră în contul 941 "Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi".

Când debitorul va anunţa despre achitarea creanţei anterior decontate sau va exista altă certitudine fermă că suma respectivă va fi achitată, se va proceda astfel. Creanţa decontată va fi recunoscută spre achitare concomitent reflectând venitul sau provizionul respectiv, iar suma TVA aferentă, anterior trecută în cont, va fi înregistrată spre achitare la buget în perioada fiscală ulterioară.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" în august 2001 a vândut produse finite în valoare de 18 000 lei fără TVA, (suma TVA – 3600 lei), costul acestora fiind de 12 000 lei. Însă cumpărătorul nu şi-a onorat obligaţia nici la timp, nici pe parcursul următorilor trei ani. Toate eforturile întreprinse din partea furnizorului şi organului judiciar n-au soluţionat problema achitării creanţei. În decembrie 2004 în baza procesului-verbal al comisiei de inventariere şi conducerii întreprinderii s-a luat decizia de a deconta creanţa compromisă.*

Întreprinderea "Speranţa" conform politicii de contabilitate a constituit provizioane pentru creanţe compromise.

Admitem că în martie 2005 cumpărătorul, prin scrisoare oficială, anunţă că va achita creanţa în mărimea înregistrată, iar în aprilie aceluiaşi an în contul de decontare al întreprinderii "Speranţa" a fost încasată suma de 21 600 lei, inclusiv TVA (3600 lei).

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile, conform acestui exemplu, vor urma astfel:

Până la recunoaşterea creanţei compromise (august 2001)

1. Vânzarea produselor finite:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 21 600 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 18 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3600 lei.

2. Casarea costului vânzărilor:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 12 000 lei

Credit 216 "Produse" – 12 000 lei.

După recunoaşterea creanţei drept compromisă (decembrie 2004)

Dacă furnizorul constituie provizioane (rezerve) pentru creanţe dubioase, va urma:

Debit 712 „Cheltuieli comerciale"

Credit 222 „Corecţii la datorii dubioase".

3. Decontarea creanţei compromise fără TVA:

Debit 222 "Corecţii la datorii dubioase" – 18 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 18 000 lei.

Când furnizorul nu va constitui provizioane, creanţa compromisă va fi decontată prin debitarea contului 712 „Cheltuieli comerciale".

4. Trecerea în cont a sumei TVA aferente creanţei decontate:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3600 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale" – 3600 lei.

5. Înregistrarea creanţei compromise în evidenţa extrabilanţieră:

Debit 941 "Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi" – 21 600 lei.

6. Înregistrarea creanţei compromise anterior decontată (martie 2004):

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 21 600 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" sau 222 "Corecţii la datorii dubioase"[1] – 18 000 lei

Credit 535 "Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – 3600 lei.

7. Decontarea creanţei compromise anterior decontată:

Credit 941 "Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi" – 21 600 lei.

8. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei (aprilie 2005):

Debit 242 "Cont de decontare" – 21 600 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 21 600 lei.

9. Calcularea TVA spre achitare la buget:

Debit 535 "Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – 3600 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3600 lei.

Suma TVA aferentă creanţei compromise decontate se trece în cont dacă subiectul impozabil dispune de factura fiscală, care justifică livrarea impozabilă, şi TVA respectivă a fost luată în calculul obligaţiei fiscale în luna livrării. Este evident, că suma TVA trecută în cont va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar TVA restabilită – în Registrul de evidenţă a livrărilor.

În contabilitatea financiară suma TVA aferentă creanţelor compromise decontate va fi reflectată în registrele de evidenţă analitică şi sintetică a creanţelor în funcţie de forma de contabilitate aplicată de întreprindere, iar achitarea TVA – în registrele de evidenţă a mijloacelor băneşti. Evidenţa analitică a TVA (rulajele din debitul şi

---

[1] În literatura de specialitate autohtonă şi străină se prevede de a restabili creanţa compromisă anterior decontată prin majorarea provizionului aferent. Acest procedeu are şi avantaje şi dezavantaje. Avantajul constă în nerecunoaşterea venitului la momentul decontării creanţei şi, prin urmare, în crearea situaţiei de neimpunere a acestuia cu impozitul pe venit. Dezavantajele se exprimă prin restabilirea (majorarea) provizionului când creanţa se achită. Mărimea provizionului rămâne majorată şi după achitarea creanţei. În scopul înlăturării acestui dezavantaj este raţional în luna achitării creanţei de stornat provizionul constituit (în exemplul dat 18 000 lei). Rezultatul se va obţine acelaşi – majorarea venitului fie în mod direct fie indirect prin intermediul provizionului. În caz contrar se crează situaţia contradictorie principiului prudenţei – apar provizioane excesive.

Scanned with OKEN Scanner

creditul contului 534 "Datorii privind decontările cu bugetul") vor fi reflectate într-un borderou (situație), fișă sau mașinogramă a contabilității decontărilor cu bugetul.

2.11. Contabilitatea TVA în cazul decontării datoriilor compromise

Datoriile compromise pot să includă cel mai divers spectru de datorii ale întreprinderii.

Compromise se consideră datoriile unității economice față de alte persoane juridice şi fizice cu termenul de prescripție extinctivă expirat (indicat în § 2.10). În componența acestora vor fi incluse datoriile pe termen scurt (capitolul 5 al bilanțului contabil) care conțin TVA şi, în conformitate cu art.102, 116 din C.F. sumele TVA au fost trecute în cont în momentul efectuării procurărilor de valori materiale, mărfuri, servicii etc. La ele pot fi referite datoriile compromise ale unității economice (în cazul înregistrării a acesteia ca plătitor de TVA) față de furnizori, față de cumpărători de produse, mărfuri, beneficiari de servicii pentru avansurile încasate de la ei, față de arendatori şi/sau licențiari pentru plata de arenda şi/sau redevențe, față de alți creditori privind alte operații care prevăd aplicarea TVA.

Termenul de prescripție extinctivă aferente datoriilor este stabilit în art.264-266 din C.F.

Reglementarea modului de determinare şi reflectare a datoriei compromise şi TVA aferente este efectuată în baza aceloraşi documente normative ca şi creanțele compromise.

Drept documente primare de calificare a datoriilor ca compromise sunt aceleaşi ca şi în cazul creanțelor compromise.

În conformitate cu art.18 al C.F. datoria neachitată de către agentul economic e calificată drept compromisă şi recunoaşte ca venit. Suma TVA aferentă datoriilor compromise şi decontate va fi reflectată astfel. Dacă în momentul înregistrării datoriei aferente valorilor materiale, mărfurilor, serviciilor procurate, plății pentru arendă, redevențelor etc. TVA respectivă, conform art.102 al C.F., a fost trecută în cont, la decontarea acestor datorii calificate drept compromise va trebui să fie restabilită la buget. În cazul când contribuabilul n-a avut dreptul să treacă suma TVA aferentă datoriilor în cont conform aceluiaşi articol şi a atribuit-o la cheltuieli,

Scanned with OKEN Scanner

consumuri sau costul valorilor materiale procurate, la decontarea datoriilor compromise suma TVA va fi recunoscută în componenţa venitului.

Contabilitatea datoriilor compromise este examinată de către A.Nederiţă ("Учет и налогооблажение кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности"// Contabilitate şi audit, 2003, nr.2, p.8-13).

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

I. Fie că unitatea economică, plătitor de TVA, la înregistrarea datoriilor trecuseră TVA în cont:

1. Decontarea datoriilor compromise aferente:

a) procurărilor de valori materiale, mărfurilor, serviciilor (cu excepţia celor de import), plăţii de arendă operaţională etc. la suma datoriilor fără TVA:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate", 523 "Avansuri pe termen scurt primite", 532 "Datorii faţă de personal privind alte operaţii", 539 "Alte datorii pe termen scurt", alte conturi

Credit 612 "Alte venituri operaţionale";

b) plăţii de arenda finanţată şi redevenţelor:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt privind părţile legate", 539 "Alte datorii pe termen scurt"

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară".

2. Restabilirea sumei TVA aferente datoriilor decontate la buget:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt privind părţile legate", 539 "Alte datorii pe termen scurt", 523 "Avansuri pe termen scurt primite"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată".

II. Unitatea economică la înregistrarea (recunoaşterea) datoriilor n-a trecut în cont suma TVA aferentă.

În cazul când suma TVA aferentă procurărilor nu a fost trecută în cont plătitorul de TVA va întocmi înregistrările contabile 1 a) şi b)

Scanned with OKEN Scanner

la suma datoriei compromise ce se decontează, inclusiv TVA. La recunoaşterea iniţială a datoriilor TVA nu fusese trecută în cont, ci reflectată la valoarea bunurilor, la consumuri, cheltuieli. Este evident că la suma TVA nerestabilită la buget se va majora venitul unităţii economice.

***Exemplu**. La 20 iulie 2001 întreprinderea "Speranţa" a procurat de la un rezident al republicii obiecte de mică valoare şi scurtă durată la valoarea de 10 000 lei fără TVA, suma TVA constituie 2000 lei (conform facturii fiscale). Achitarea contravalorii obiectelor se prevedea până la 20 august. La 28 iulie întreprinderea "Speranţa" mai înregistrează servicii distractive prestate de către un rezident, plătitor de TVA, în valoare de 2500 lei (fără TVA). Suma TVA este de 500 lei şi după destinaţia serviciilor a fost trecută în componenţa cheltuielilor generale şi administrative. Din vina unui lucrător al contabilităţii n-au fost întreprinse careva măsuri de a achita aceste datorii. Nici furnizorul şi prestatorul de servicii n-au intenţionat stingerea creanţelor anterior înregistrate.*

La 31 decembrie 2004 a fost efectuată inventarierea datoriilor şi conform procesului-verbal de examinare a rezultatelor inventarierii şi ordinului conducerii întreprinderii s-a decis de a deconta datoriile compromise.

Înregistrările contabile aferente vor fi următoarele:

La 20 iulie 2001

1. Înregistrarea la intrări a obiectelor de mică valoarea şi scurtă durată

Debit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată" – 10 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 12 000 lei.

La 28 iulie 2001

2. Procurarea serviciilor distractive – la valoarea serviciilor inclusiv TVA

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 3 000 lei

Credit 539 "Alte creanţe pe termen scurt" – 3 000 lei.

La 31 decembrie 2004

3. Decontarea datoriei compromise aferente procurării obiectelor de mică valoare şi scurtă durată:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – la valoarea obiectelor, inclusiv TVA – 12 000 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la suma datoriei fără TVA – 10 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă – 2000 lei.

4. Decontarea datoriei compromise pentru procurarea serviciilor distractive (la valoarea serviciilor, inclusiv TVA):

Debit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 3 000 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – 3 000 lei.

Suma TVA aferentă datoriilor compromise decontate va fi reflectată în Registrul de evidenţă a vânzărilor. Această sumă poate fi restabilită la buget (anterior trecută în cont) şi printr-o înregistrare contabilă de stornare:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – (2000 lei)

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – (2000 lei).

În acest caz suma TVA va fi reflectată în Registrul de evidenţă a procurărilor cu semnul minus (în paranteze).

În contabilitatea financiară evidenţa TVA colectată (calculată la buget), deductibilă (trecută în cont) sau achitată de către unitatea economică, precum şi a impozitului pe venit în mărime de 5%, în operaţiile de procurare a valorilor materiale (serviciilor) se reflectă în diferite registre de evidenţă sintetică şi analitică.

În registrul 5.21 „Datorii comerciale pe termen scurt" primul compartiment „Din creditul contului 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" în debitul conturilor respective, în particular, 534, subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată", se reflectă suma TVA trecută în cont în operaţiile de procurare a valorilor materiale şi serviciilor (tab. 2.2). Sumele înregistrate în operaţiile de procurare a bunurilor, serviciilor de la alte persoane juridice şi fizice cu excepţia furnizorilor vor fi reflectate în Registrul 5.3. „Datorii pe termen scurt calculate", compartimentul 3 „Alte datorii pe termen scurt" (debit 534, subcontul 5342, credit 539).

Scanned with OKEN Scanner

Suma TVA aferentă creanţelor compromise decontate (înregistrarea contabilă debit 534, subcontul 5342, credit 228) va fi reflectată în Registrul 2.2. „Creanţe", compartimentul 7 „Evidenţa creanţelor pe termen scurt privind veniturile calculate". În acest registru, în comp.8 „Evidenţa altor creanţe pe termen scurt" se va reflecta TVA trecută în cont în operaţiile de import a valorilor materiale (înregistrarea contabilă debit 534, subcontul 5342 şi credit 229), iar în comp.5 „Evidenţa creanţelor pe termen scurt privind decontările cu bugetul şi a taxei pe valoarea adăugată de recuperat" vor fi înregistrate sumele TVA trecute în cont în importul serviciilor, când ele nu reprezintă parte componentă a valorilor materiale (formula contabilă: debit 534, subcontul 5342 şi credit 225). Tot în acest compartiment şi prin aceeaşi formulă contabilă va fi înregistrată suma TVA trecută în cont după vânzarea produselor, mărfurilor, prestarea serviciilor pentru care anterior furnizorul (prestatorul de servicii) a încasat un avans.

Suma impozitului reţinut în mărime de 5% spre achitare la beneficiarul de servicii (în operaţiile de arendă, audit etc.) va fi reflectată în Registrul 5.21 „Datorii calculate pe termen scurt" (formula contabilă: debit 521 şi credit 534, subcontul 5341). Tot aici vor fi înregistrate sumele TVA în cazul decontării datoriilor pe termen scurt compromise.

Restabilirea la buget a sumei TVA aferentă valorilor materiale utilizate nu în activitatea de întreprinzător, fiind anterior trecută în cont se reflectă în debitul contului 713 şi creditul în contului 534, subcontul 5342) 2 „Cheltuieli ale întreprinderii".

Descifrarea rulajelor din creditul contului 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", aferente TVA pe conturi corespondente 225 – în calcularea TVA din avansul încasat (reflectarea soldului debitor privind TVA în contul 534 la sfârşitul lunii, precum şi în contrapartidă cu alte conturi) se reflectă în Registrul 5.3 „Datorii pe termen scurt calculate", comp.1 „Evidenţa datoriilor privind decontările cu bugetul".

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea „Zidarul”

Tabelul 2.2.

Extras din Registrul 5.21 „Datorii comerciale pe termen scurt” (aprilie 2005)

(lei)

Nr. d/o	Furnizorul	Sold la începutul lunii		Numărul facturii fiscale sau de expediție	În creditul contului 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” din debitul conturilor				În debitul contului 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” din creditul conturilor					Sold la sfârșitul lunii	
		Data apariției	Suma, lei		211 „Materiale”	212 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”	5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”	Total	Data	241 „Casa”	242 „Cont de decontare”	243 „Cont valutar”	Total	Data apariției	Suma, lei
34	„Avânt” SRL	25.03	10870,70						4		10870,70		10870,70	-	-
39	BTA-6” SA	28.03	5715,50											28.03	5715,50
43	„Derang-plus” SRL	29.03	27510,80						5		27510,80		27510,80	-	-
	Total		44097,00												
55	„Agropiese” TLR	7.04		735672	15182,50		3036,50	18219,00	11		18219		18219	-	-
56	„Ordonatcom” SRL	8.04		451211	32000,00		6400,00	38400,00	13		38400		38400	-	-
57	„PetromMoldova”	8.04		218300	12000,00		2400,00	14400,00	13		14400		14400	-	-
58	„Serebia” SRL	15.04		634101		14500,00	2900,00	17400,00	25		17400		17400	-	-
59	„Elvilan” SRL	19.04		317401	2700,00		540,00	3240,00	22	3240			3240	-	-
60	„Frezor”	22.04		115652	7900,00		1580,00	9480,00	29		9480		9480	-	-
61	„Rezeda” SRL	25.04		2567345		8500,00	1700,00	10200,00						25.04	10200
62	„BetonArmat” SA	27.04		531423	1285,00		257,00	1542,00	30	1542			1542	-	-
63	„Acit Trans” SRL	28.04		711423	5400,00		1080,00	6480,00	28	6480			6480	-	-
64	„Ordonatcom” SRL	29.04		452173	12500,00		2500,00	15000,00						29.04	15000
	Total				88967,50	23000,00	22393,50	134361,00		11262	136280,50		147542,50		30915,50

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări pentru autocontrol

1. Care este modul de contabilizare a TVA aferente procurărilor de bunuri în cazul când ambele părți sunt rezidenți, plătitori de TVA şi au relații cu sistemul bugetar al Republicii Moldova fiind:
   - achitate cu mijloace băneşti;
   - investite sub formă de aport la capitalul statutar?
2. Caracterizați particularitățile contabilității TVA în procurările de bunuri (servicii) când un participant al acestora nu este plătitor de TVA.
3. Cum se ține contabilitatea TVA în procurările de bunuri, servicii de la subiectele economice care nu au relații fiscale cu sistemul bugetar al republicii?
4. Explicați modul de contabilizare a TVA aferente valorilor materiale lipsă. Care principii ale contabilității stau la baza întocmirii formulelor contabile aferente? Comentați aplicarea acestora.
5. Care sunt particularitățile contabilității TVA pentru valorile materiale utilizate la activitatea distractivă?
6. Caracterizați legislația în vigoare ce reglementează aplicarea TVA în livrările efectuate în/din zonele economice libere; modul de contabilizare a TVA în aceste livrări.
7. Caracterizați modul de contabilizare a TVA în operațiile de import de valori materiale şi de servicii.
8. Cum se ține evidența TVA aferente decontării creanțelor şi datoriilor compromise:
   - legislația ce reglementează mecanismul de decontare a creanțelor şi datoriilor compromise;
   - modul de întocmire a formulelor contabile?
9. Caracterizați registrele de evidență sintetică şi analitică a decontărilor cu bugetul aferente TVA în contabilitatea financiară şi registrele de evidență fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3.
CONTABILITATEA TVA AFERENTE LIVRĂRILOR

Obiectivele capitolului

- *Studierea modului de calculare şi contabilizare a TVA în livrările de produse, mărfuri, servicii unor cumpărători (beneficiari) în diverse condiţii: cu plata unică, cu aplicarea avansului, în rate etc.*
- *Însuşirea particularităţilor contabilităţii TVA în livrările de active materiale pe termen lung şi active nemateriale a căror valoare de intrare include (nu include) TVA*
- *Expunerea particularităţilor contabilităţii TVA în operaţiile de arendă operaţională, finanţată, leasing reversibil*
- *Expunerea modului de calculare şi contabilizare a TVA în operaţiile de export a bunurilor materiale, a serviciilor şi în operaţiile de prelucrare a materiei prime (materialelor)*
- *Studierea modului de calculare şi contabilizare a TVA spre restituire, întocmire a registrelor de evidenţă a procurărilor şi livrărilor*

3.1. Contabilitatea TVA în operaţiile de livrare a valorilor materiale

În conformitate cu art.93 din Codul fiscal noţiunea de livrare cuprinde operaţiile de comercializare a produselor finite fabricate de întreprinderile din sfera productivă, a mărfurilor de către întreprinderile comerciale şi întreprinderile ce fabrică produse finite şi le vinde prin magazinele sale proprii, prestările de servicii, precum şi o serie de operaţii care nu sunt specifice activităţii prevăzute în statutul întreprinderii ca vânzarea unor mijloace fixe, terenuri, active nemateriale în curs de execuţie, activelor nemateriale, unor investiţii financiare, active curente etc. (în caz de necesitate).

Prevederile standardelor de contabilitate califică comercializarea produselor finite, mărfurilor, prestărilor de servicii, precum şi activelor curente ca activitate operaţională.

Scanned with OKEN Scanner

Livrări de produse finite. Cum s-a menţionat în cap. I, part. III, documentul primar, prin care se perfectează operaţiile de comercializare a produselor finite, mărfurilor, serviciilor, altor active, îl constituie factura fiscală. Dacă valorile materiale indicate conform legislaţiei în vigoare nu se supun impozitării cu TVA, la comercializarea acestora se perfectează factura de expediţie. Evident că asemenea cazuri, cu excepţia operaţiilor de export, în această lucrare nu vor fi examinate, deoarece ele nu constituie obiectul ei.

La comercializarea produselor finite TVA se determină nu numai din valoarea acestora, ci şi din valoarea ambalajului şi a serviciului de transport dacă, conform condiţiilor negociate cu cumpărătorul, elementele date sunt prevăzute să fie recuperate separat (peste valoarea produselor finite). În acest caz ambalajul fabricat de către întreprindere şi serviciile transportului auto propriu vor fi reflectate ca vânzări separate de produse finite.

Când produsele finite ale întreprinderii se impozitează cu accize, valoarea impozabilă cu TVA include şi suma accizelor.

Admitem că avem cazul de comercializare a produselor finite care nu se impozitează cu accize.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a vândut produse finite unui cumpărător la valoarea de 80 000 lei (fără TVA), suma TVA fiind de 16 000 lei, costul efectiv de 58 000 lei. Conform contractului încheiat, concomitent au fost vândute ambalaje în valoare de 8000 lei (fără TVA), suma TVA a constituit 1600 lei, valoarea de bilanţ – 6000 lei. Produsele finite au fost transportate cu transportul auto propriu la preţ de 1500 lei (fără TVA), suma TVA fiind de 300 lei (serviciile de transport sunt recuperate de cumpărător), iar costul efectiv al serviciilor de transport – de 900 lei.*

Conform condiţiilor se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

1. Se cuvine de la cumpărător pentru:
produse finite – 96 000 lei, inclusiv TVA – 16 000 lei;
ambalaje – 9600 lei, inclusiv TVA – 1600 lei
servicii de transport – 1800 lei, inclusiv TVA - 300 lei
Total – 107 400 lei, inclusiv TVA – 17 900 lei

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – la valoarea de vânzare inclusiv şi TVA a produselor, ambalajelor şi serviciului de transport – 107 400 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la venitul obținut din vânzarea produselor şi serviciilor de transport – 81 500 lei

Credit 612 "Alte venituri operaționale" – la suma venitului obținut din vânzarea ambalajelor – 8 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma totală a TVA – 17 900 lei.

1. Reflectarea costului vânzărilor de produse finite şi servicii de transport auto propriu:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 58 900 lei

Credit 216 "Produse" – la costul produselor – 58 000 lei

Credit 812 "Activități auxiliare" – la costul serviciilor transportului auto propriu – 900 lei.

2. Reflectarea costului ambalajelor:

Debit 714 "Alte cheltuieli operaționale" – 6 000 lei

Credit 211 "Materiale" – 6 000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței:

Debit 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bancă" sau alt cont – 107 400 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 107 400 lei.

Costul vânzărilor produselor finite şi ambalajelor se determină în funcție de metoda de evaluare a stocurilor de mărfuri şi materiale stabilită de către întreprindere în politica sa de contabilitate.

În scopuri fiscale operațiile de recunoaştere a veniturilor, care cuprind şi sumele TVA, se înregistrează în Registrul de evidență a livrărilor, indicând denumirea cumpărătorului sau consumatorului de servicii, seria şi numărul facturii fiscale, valoarea livrării, cota TVA şi suma TVA.

Livrări de produse supuse accizelor. Dacă produsele finite fabricate de către întreprindere se supun accizelor, înregistrările contabile nu diferă de cele întocmite în exemplul precedent, cu excepția reflectării suplimentare a sumei accizelor.

Exemplu. *Întreprinderea "Granit" fabrică şi comercializează produse finite supuse accizelor. Conform facturii fiscale valoarea produselor la preț de vânzare constituie 120 000 lei (fără TVA şi accize). Suma accizelor constituie 10 000 lei, suma TVA – 26 000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

[(120 000 +10000) x 0,2], costul efectiv al produselor vândute – 90 000 lei. În conformitate cu condiţiile contractuale, serviciile de transport a organizaţiei terţe sunt plătite de către furnizor şi constituie 2000 lei (fără TVA), suma TVA – 400 lei.

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Recunoaşterea venitului din vânzări cu înregistrarea concomitentă a creanţelor:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – la valoarea totală a produselor vândute inclusiv TVA şi accizele – 156 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" - la venitul constatat – 120000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subconturile 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată - la suma TVA – 26 000 lei şi 5343 "Datorii privind accizele" – 10 000 lei.

2. Reflectarea costului produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 90 000 lei

Credit 216 "Produse" – 90 000 lei.

3. Reflectarea serviciilor de transport:

Debit 712 "Cheltuieli comerciale" – la valoarea serviciilor fără TVA – 2000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA deductibilă – 400 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont – la suma totală, inclusiv TVA – 2400 lei.

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei cumpărătorului:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 156 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 156 000 lei.

5. Virare organizaţiei de transport în achitarea datoriei:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 539 "Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont – 2 400 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti în funcție de aceea din care cont a fost efectuată virarea – 2400 lei.

Livrări de produse la preț mai mic decât cel de piață. În conformitate cu prevederile art.99 din C.F. producătorii de produse finite, vânzătorii de mărfuri sau prestatorii de servicii pot uneori să facă vânzări la preț mai mic decât cel de piață. Asemenea operații pot avea loc din cauza relațiilor specifice dintre furnizor şi cumpărător: sunt rude sau consumatorul e un angajat al furnizorului etc. Indiferent de cauza relațiilor livrările de produse finite sunt evaluate la preț de piață, care şi constituie baza impozabilă cu TVA. Tot în acest articol se subliniază că valoarea produselor, mărfurilor la preț de piață nu trebuie să fie mai mică decât costul lor efectiv.

În Legea cu privire la modificările şi completările capitolelor III şi IV ale Codului fiscal (Monitorul oficial al R.M. nr.190-197 din 30 decembrie 2002 p.I, art.1441) se menționează că valoarea impozabilă a livrării de mărfuri sau servicii, efectuată de către subiectul impozabil, nu poate fi mai mică decât consumurile la fabricarea acestora sau valoarea mărfurilor procurate sau decât costul serviciilor prestate, cu excepția cazurilor când marfa şi-a pierdut calitățile sale de consum cu condiția confirmării faptului de către organele şi serviciile care execută funcții respective. Regula în cauză reprezintă o completare la art.97 din C.F. Este clar că, oricât de mic n-ar fi stabilit furnizorul şi cumpărătorul prețul de piață, el nu trebuie să fie mai mic decât costul efectiv al produselor finite fabricate, mărfurilor procurate şi serviciilor prestate.

Respectând cerințele Codului fiscal, şi în cazul livrărilor de produse finite, mărfuri, servicii furnizorul scrie factura fiscală.

Este evident că în operații de livrare apare necesitatea de a determina şi reflecta drept datorie a întreprinderii față de buget inclusiv şi TVA din diferența dintre valoarea produselor la preț de piață şi valoarea acestora mai mică decât prețul de piață negociată de ambele părți.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranța" a vândut produse finite la valoarea de 42000 lei, fără TVA, unui cumpărător, fiind rudă cu acesta. Suma TVA constituie 8400 lei, costul efectiv al produselor – 40 000 lei, valoarea la preț de piață – 50 000 lei fără TVA.*

Scanned with OKEN Scanner

În acest caz suplimentar va fi calculată datoria întreprinderii aferentă TVA în mărime de 1600 lei [(50 000 – 42 000) x 0,2].

Vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Se cuvine de încasat de la cumpărător pentru produsele vândute la preţ negociat:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau alt cont – la valoarea preţului negociat, inclusiv TVA – 50 400 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la venitul constatat – 42 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 8 400 lei.

2. Suplimentar se calculează TVA la diferenţa dintre valoarea produselor la preţ de piaţă şi valoarea acestora la preţ negociat:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 1 600 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1 600 lei.

3. Se încasează mijloacele băneşti în stingerea creanţei:

Debit 241 "Casa", 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti" – 50 400 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau alt cont – 50 400 lei.

Actualmente livrările impozabile (produse finite industriale, produse agricole, mărfuri, active curente etc.) sunt evaluate la preţ de piaţă. E ştiut, că concomitent într-un oraş pot exista mai multe pieţe. Preţurile însă la fiecare dintre ele sunt diferite chiar la una şi aceeaşi dată. Prin urmare, mărimea obligaţiei fiscale privind TVA va fi determinată în funcţie de preţul pieţei respective, deşi va fi luată în considerare data livrării.

Ar fi raţional ca Inspectoratul Fiscal Principal de Stat să stabilească preţul de piaţă în cazul menţionat şi în cazurile livrărilor cu titlu gratuit, achitării salariilor prin oferirea produselor, în baza pieţei cu ridicata din localitatea respectivă de vânzare a bunurilor.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Contabilitatea TVA în operaţiile de vânzare a valorilor materiale (serviciilor) cu plată anticipată (în avans)

În condiţiile dificile ale economiei din perioada de tranziţie fiecare furnizor de valori materiale, prestări de servicii doreşte să aibă încredere în achitarea acestora de către cumpărător şi/sau beneficiar. Deaceea în operaţiile de efectuare a livrărilor în contractele încheiate deseori se negociază plata anticipată (în avans) pentru valorile materiale care urmează a fi expediate.

Aplicarea avansului în decontări poate fi stabilită de către furnizor (prestator de servicii).

Evident că suma avansului în baza dispoziţiei de plată sau alt document este încasată de către furnizorul de mărfuri sau prestatorul de servicii. Însă în conformitate cu art.108 din C.F. este stabilită o regulă aferentă momentului înregistrării obligaţiei fiscale a întreprinderii (furnizorului, prestatorului de servicii) faţă de buget privind TVA. E necesar să se indice dacă până la momentul efectuării livrării este eliberată factura fiscală sau este primită plata. Data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii plăţii în dependenţă de faptul ce are loc mai înainte. Codul fiscal califică avansul încasat drept livrare. Iar dacă valorile materiale sau serviciile, care urmează a fi expediate respectiv prestate după avansul încasat, acesta se impozitează cu TVA; în scopurile fiscale este necesar de calculat TVA din avans şi de reflectat obligaţia faţă de buget privind TVA. Veniturile nu se constată pe baza plăţilor intermediare şi a avansurilor încasate de la beneficiari până la încheierea integrală a tranzacţiei sau a stadiilor distincte ale acesteia.

Regulile fiscale califică avansul ca o livrare şi TVA din avans trebuie să fie înregistrată, deşi dreptul patrimonial asupra bunurilor ce urmează a fi vândute în momentul încasării avansului nu a trecut de la furnizor la cumpărător. În acest caz furnizorul de produse finite, mărfuri sau prestatorul de servicii se conduce de regula Codului fiscal, determină şi reflectă TVA drept datorie faţă de buget privind TVA.

Deoarece furnizorul şi/sau prestatorul de servicii nu scrie factura fiscală când încasează suma avansului, drept bază juridică de a înregistra suma TVA în Registrul de evidenţă a livrărilor serveşte dispoziţia de plată sau alt document anexat la extrasul de cont al

Scanned with OKEN Scanner

băncii. Prin urmare, furnizorul (prestatorul de servicii) la încasarea avansului reflectă următoarele operaţii:

- încasarea avansului în contul de decontare sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti;
- reflectarea sumei TVA drept datorie la buget.

După expedierea valorilor materiale (prestarea serviciilor) urmează reflectarea tuturor operaţiilor de recunoaştere a venitului şi costului vânzărilor, calculul TVA la buget, iar TVA calculată din suma avansului anterior va fi trecută în cont.

În practica livrărilor de valori materiale (servicii) e posibilă plata în avans mai mică, egală sau mai mare, decât valoarea produselor finite (mărfuri) vândute sau servicii prestate. Ultima variantă poate avea loc nu din cauza că furnizorul (prestatorul de servicii) insistă să-i fie virată o sumă în avans mai mare, decât valoarea bunurilor, serviciilor, dar fiindcă din anumite motive s-au expediat mărfuri (prestat servicii) într-un volum mai mic, decât se prevedea.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a încasat în contul de decontare un avans în sumă de 42 000 lei pentru produsele finite ce vor urma să fie expediate cumpărătorului. Peste 3 zile după încasare furnizorul expediază cumpărătorului produse finite la valoarea de 160 000 lei, fără TVA, perfectează toate documentele necesare şi le prezintă spre plată, aceste operaţii fiind efectuate în 4 zile după expediere. Costul efectiv al produselor finite constituie 110 000 lei. Concomitent părţile contractante au negociat plata serviciilor transportului auto propriu al furnizorului până la locul de destinaţie la 1800 lei, fără TVA, costul efectiv al serviciilor fiind de 1200 lei. Deoarece operaţiile de ambalare, încărcare, descărcare a produselor finite, precum şi alte operaţii, nu sunt supuse TVA, în cazul dat nici nu se examinează.*

Formulele contabile aferente condiţiilor expuse vor fi întocmite astfel:

1. *Încasarea avansului conform dispoziţiei de plată sau altui document şi extrasului de cont la bancă:*

Debit 242 "Cont de decontare" sau alte conturi, ca 241 "Casa", 243 "Cont valutar", 244 "Conturi speciale la bancă" – 42 000 lei

Credit 523 "Avansuri pe termen scurt primite" – 42 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. *Calcularea TVA din suma avansului încasat în mărime de 7 000 lei (42000:6) (acest indicator se determină în baza unui calcul separat sau notă de contabilitate):*

Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2255 "Creanțe pe termen scurt privind taxa pe valoarea adăugată calculată din avans" – 7 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 7 000 lei.

3. *Recunoaşterea venitului din vânzarea produselor (în baza facturii fiscale):*

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la valoarea produselor inclusiv TVA – 192 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" - la suma venitului recunoscut – 160 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 32 000 lei.

4. *Casarea costului vânzărilor de produse:*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 110 000 lei

Credit 216 "Produse" – 110 000 lei.

5. *Reflectarea venitului din prestarea serviciului la transportarea produselor:*

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la valoarea serviciilor inclusiv TVA – 2160 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului din prestarea serviciului auto – 1800 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 360 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În formulele contabile 4 şi 6 sumele TVA aferente produselor finite şi serviciilor prestate vor fi înregistrate în Registrul de evidenţă a livrărilor conform facturii fiscale.

6. Casarea costului produselor, serviciilor prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 1200 lei

Credit 812 "Activităţi auxiliare" – 1200 lei.

7. Trecerea în cont a avansului anterior încasat în achitarea parţială a creanţei cumpărătorului:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 42 000 lei

Credit 523 "Avansuri pe termen scurt primite" – 42 000 lei.

8. Trecerea în cont a TVA aferentă avansului anterior încasat:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 7 000 lei

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2255 "Creanţe pe termen scurt privind taxa pe valoarea adăugată calculată în avans" – 7 000 lei.

9. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei cumpărătorului în mărime de 152 160 lei (192 000 + 2160 – 42 000)

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 152 160 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 152 160 lei.

10. Virare la buget a TVA (dacă alte operaţii aferente TVA deductibile şi TVA colectate n-au avut loc, se cuvine de achitat 32 360 lei (32 000 + 360):

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 32 360 lei

Credit 242 "Cont de decontare", 244 „Conturi cu destinaţie specială la bancă" sau alt cont – 32 360 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Deoarece subiectul impozabil determină suma TVA spre achitare la buget ca diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă (diferența dintre rulajul din creditul și debitul contului 534, subcontul 5342) la sfârșitul lunii, n-are rost de a achita TVA din suma avansului la data încasării acestuia. Când subiectul impozabil expediază produsele, mărfurile sau prestează serviciile în luna încasării avansului, determinarea și calcularea sumei TVA la buget își pierde valoarea. Aceasta se explică prin faptul că datoria față de buget privind TVA în una și aceiași perioadă fiscală (luna gestionară) totuna va fi egală cu TVA indicată în factura fiscală (calculată din valoarea bunurilor, serviciilor).

În caz că suma avansului, anterior încasat de către subiectul impozabil cu TVA, este egală cu valoarea produselor finite, mărfurilor expediate, serviciilor prestate, creanța cumpărătorului, beneficiarului este stinsă definitiv la trecerea în cont a avansului. Când avansul încasat depășește valoarea bunurilor expediate, serviciilor prestate, diferența este virată cumpărătorului (beneficiarului). Aceasta se face la încheierea tranzacției în conformitate cu decizia părților contractante: se scrie o dispoziție de plată la suma depășirii (avansului neutilizat), în baza căreia se întocmește înregistrarea contabilă:

Debit 523 "Avansuri pe termen scurt primite"
Credit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar", 244 "Conturi speciale la bancă" sau alt cont de evidență a mijloacelor bănești.

Atunci când părțile contractante negociază avansul pe o perioadă mai mare de un an, în contabilitatea furnizorului (prestatorului de servicii) va fi utilizat contul 424 "Avansuri pe termen lung primite". La sfârșitul anului gestionar (31 decembrie), dacă în anul ulterior se prevede executarea condițiilor contractuale (expedierea valorilor materiale, prestarea serviciilor), avansul pe termen lung va fi recunoscut drept avans pe termen scurt prin formula contabilă:

Debit 424 "Avansuri pe termen lung primite"
Credit 523 "Avansuri pe termen scurt primite"

Trecerea în cont a avansului încasat în achitarea parțială sau integrală a creanței va fi efectuată prin debitarea contului 523 "Avansuri pe termen scurt primite".

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Contabilitatea TVA în prestarea serviciilor

Prestările de servicii, conform prevederilor art.970 (1) din Codul civil al R.M. sunt perfectate printr-un contract. Tot în acest act legislativ se menţionează că plata pentru servicii este efectuată după prestarea lor. În caz că această plată este stabilită de părţile contractante pe anumite perioade, suma respectivă va fi achitată după fiecare perioadă în parte, iar suma TVA aferentă va fi calculată spre virarea ulterioară la buget tot pe perioade.

În conformitate cu art.93 din C.F. livrările (prestările) de servicii cuprind serviciile materiale şi nemateriale, de consum şi de producţie, inclusiv darea proprietăţii în arendă, transmiterea drepturilor, inclusiv pe bază de leasing, dreptul la folosirea oricăror mărfuri contra plată, cu plată parţială sau cu titlu gratuit, activitatea de executare a lucrărilor de construcţii şi montaj, de reparaţii a diferitelor obiecte, de cercetări ştiinţifice, de construcţii experimentale şi altor lucrări contra plată, cu plată parţială sau cu titlul gratuit.

La categoria serviciilor se mai referă serviciile de consultaţie, marketing, prestarea serviciilor în domeniul alimentaţiei publice etc.

Cum se ştie, o parte din serviciile prestate nu se impozitează cu TVA. De exemplu, în art.103 din C.F. sunt scutite de TVA serviciile prestate de către instituţiile preşcolare, cluburile, staţiunile balneare, alte organizaţii cu destinaţie social-culturală, instituţiile de învăţământ şi perfecţionare a cadrelor, de autorităţile abilitate pentru care se aplică taxa de stat, organele ce eliberează licenţe şi brevete, serviciile de îngrijire a bolnavilor, medicale, cu excepţia celor cosmetice, de acordare a creditelor, bancare, asigurare şi reasigurare, poştale, de cazare în cămine, de transport a pasagerilor etc.

Pentru o altă parte de servicii prestate se aplică TVA, ca şi la livrările de bunuri.

În livrările de servicii impozabile cu TVA important este determinarea (stabilirea) locului acestor livrări. Problema în cauză determină dacă livrarea de servicii, mai ales în cazul exportului, este impozabilă cu TVA sau nu. Locul livrării pentru servicii se determină conform prevederilor art.111 din al C.F. (vezi § 1.2, cap.I).

Livrarea de mărfuri conjugată cu livrarea de servicii se consideră livrare de servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Prestările de servicii, impozabile cu TVA, rezidenţilor Republicii Moldova sunt perfectate prin eliberarea facturii fiscale. Prin acest document sunt perfectate şi serviciile de export, însă suma TVA nu se indică, deoarece ele se impozitează cu TVA la cota zero.

Factura fiscală, în baza căreia se determină şi se înregistrează obligaţia fiscală privind TVA la prestarea serviciilor, o scrie prestatorul de servicii în funcţie de caz. De exemplu, la executarea lucrărilor de construcţii-montaj factura fiscală va fi emisă de către antreprenor în baza procesului-verbal de primire-predare a lucrărilor respective; la reparaţia obiectelor de mijloace fixe – în baza procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe reparate şi/sau reconstruite; la prestarea altor servicii factura fiscală se scrie la data prestării acestora; în cazul serviciilor de arendă – lunar sau trimestrial în conformitate cu condiţiile contractuale etc.

În cazul livrărilor de servicii contra numerar, conform prevederilor art.117(6) din C.F., factura fiscală se scrie în momentul încasării banilor sau până la acest moment.

În livrările de prestări servicii TVA se reflectă şi se recunoaşte drept datorie a subiectului impozabil faţă de buget, ca şi în livrările de valori materiale – concomitent cu recunoaşterea venitului respectiv. O singură particularitate persistă în aceste livrări: serviciile, lucrările nu reprezintă bunuri materiale. Din aceste considerente ele nu se depozitează, respectiv nu există cont separat de a le contabiliza tot aşa, cum produsele, mărfurile. Deşi reflectarea costului vânzărilor (livrărilor de servicii) nu afectează modul de înregistrare a TVA, ea trebuie efectuată cu particularităţile sale inerente.

Exemplu. *O întreprindere de transport auto a prestat servicii unui cumpărător de materii prime în sumă de 12 000 lei, fără TVA (conform facturii fiscale), costul efectiv al serviciilor prestate în conformitate cu calculaţia acestuia constituie 9000 lei.*

În baza condiţiilor acestui exemplu vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. *Recunoaşterea venitului, obligaţiei fiscale aferente TVA şi a creanţei beneficiarului de serviciu:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea serviciilor inclusiv TVA – 14400 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 12000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2 400 lei.

2. Casarea costului vânzărilor de servicii:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 9 000 lei

Credit 811 "Producția de bază" (în cazul când pentru prestatorul de servicii, executorul de lucrări serviciile nu reprezintă componente ale activității de bază va fi creditat contul 812 "Activități auxiliare") – 9000 lei.

3. La sfârşitul lunii, dacă alte operații aferente TVA n-au fost înregistrate, se achită TVA la buget:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul, subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2 400 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 2 400 lei.

Înregistrarea TVA aferente serviciilor prestate în Registrul de evidență a livrărilor va fi efectuată în baza facturii fiscale.

Cum s-a menționat în art.93 din C.F., unele livrări de servicii pot fi efectuate cu titlu gratuit. Conform art.99 din C.F. astfel de livrări se consideră impozabile cu TVA. Valoarea livrării impozabile în acest caz constituie valoarea serviciilor (lucrărilor) la preț de piață. Deşi subiectul impozabil ce prestează servicii (execută lucrări) cu titlul gratuit nu va reflecta nici un venit, suma TVA aferentă se determină şi se înregistrează drept obligație la buget.

Exemplu. *O întreprindere de construcții-montaj a executat lucrări de montare cu titlu gratuit. Valoarea la preț de piață a acestor lucrări constituie 16 000 lei, fără TVA, costul efectiv al lucrărilor – 12 000 lei. În cazul exemplului dat subiectul impozabil (întreprinderea de construcții-montaj) va elibera factura fiscală. Respectiv vor fi întocmite înregistrările contabile:*

1. Calcularea TVA în mărime de 3 200 lei (16 000 x 0,2) aferente lucrărilor executate cu titlu gratuit:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 3 200 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3 200 lei.

2. *Recunoaşterea cheltuielilor determinate de executarea lucrărilor de montaj cu titlu gratuit:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 12 000 lei
Credit 811 "Producţia de bază" (când lucrările sunt executate de subdiviziunile auxiliare ale întreprinderii – se creditează contul 812 "Activităţi auxiliare") – 12000 lei.

Beneficiarul lucrărilor de montaj va reflecta valoarea acestora drept active materiale în curs de execuţie concomitent recunoscând venitul din activitatea financiară. Suma TVA nu va fi reflectată în costul activelor materiale în curs de execuţie, nici nu va fi trecută în cont, deoarece nu este plătită de beneficiar şi nici nu se prevede să fie plătită.

Reflectarea lucrărilor de montaj primite cu titlu gratuit este determinată de următoarea înregistrare contabilă:

Debit 121 "Active materiale în curs de execuţie" – la 16 000 lei
Credit 622 "Venituri din activitatea financiară" – la 16 000 lei.

În baza facturii fiscale la furnizor (prestator de servicii) se vor face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor. În Declaraţia privind TVA valoarea serviciilor impozabile şi suma TVA aferentă se reflectă în boxele 1 şi 2.

Beneficiarul de servicii, fiind plătitor de TVA în baza copiei (exemplarul 2) facturii fiscale primite, va trece în cont suma TVA aferentă.

Când prestatorul de servicii nu este înregistrat ca plătitor de TVA el nu va aplica TVA, iar beneficiarul serviciilor nu va trece în cont TVA aferentă.

Dacă prestatorul de servicii nu este înregistrat ca plătitor de TVA sau plătitorul de TVA prestează servicii neimpozabile cu TVA, este raţional să fie perfectat un proces-verbal de executare a lucrărilor (serviciilor).

Dacă se prestează servicii, care nu se impozitează cu TVA conform art.103 din C.F., prestatorul, în baza datelor din procesul-verbal de executare a lucrărilor (serviciilor), va face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor înregistrând valoarea acestora fără

Scanned with OKEN Scanner

TVA, iar în declaraţia privind TVA – în boxa 6. Beneficiarul de servicii nu va reflecta valoarea serviciilor prestate în Registrul de evidenţă a procurărilor.

Întocmirea înregistrărilor contabile în cazul prestării serviciilor care nu se impozitează cu TVA se simplifică considerabil şi va urma astfel:

1. Recunoaşterea venitului:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau alt cont

Credit 611 "Venituri din vânzări".

2. Casarea costului vânzărilor aferent serviciilor prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor"

Credit 811 "Producţia de bază" sau 812 "Activităţi auxiliare".

3. Încasarea mijloacelor băneşti în stingerea creanţelor:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau alt cont.

Dacă plătitorul de TVA încasează un avans pentru serviciile neimpozabile cu TVA care ulterior urmează să fie prestate, suma TVA aferentă avansului nu se calculează. Avansul încasat, însă, se înregistrează la prestator în Registrul de evidenţă a livrărilor în luna încasării. Când se vor presta serviciile neimpozabile cu TVA, în baza procesului-verbal de executare a lucrărilor (serviciilor), se vor face înregistrări în acelaşi Registru de evidenţă a livrărilor la valoarea serviciilor, iar suma avansului anterior înregistrată va fi înscrisă cu semnul minus.

Operaţiile de vânzare a serviciilor (lucrărilor), ca şi cele de vânzare a produselor, mărfurilor, în condiţiile aplicării formei de contabilitate recomandată de Ministerul Finanţelor al R.M. vor fi reflectate în Borderoul 2.21 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" (tab. 2.4). În el se ţine evidenţa analitică a decontărilor cu fiecare cumpărător de valori materiale (beneficiar de servicii) pe fiecare document de plată. Înregistrarea apariţiei creanţei

Scanned with OKEN Scanner

şi stingerii (achitării) acesteia se face în conformitate cu procedeul liniar – într-un rând se reflectă creanţa şi stingerea acesteia. Suma TVA aferentă acestor livrări se reflectă în primul compartiment al borderoului indicat care cuprinde rulajele din debitul contului 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" în contrapartidă cu conturile corespondente 611 "Venituri din vânzări" (la suma venitului înregistrat), 622 „Venituri din activitatea financiară", 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" (la suma TVA şi accizelor calculate la buget).

Achitarea TVA şi a accizelor se reflectă în registrele de evidenţă a mijloacelor băneşti 241 "Casa", 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bănci" în compartimentele ce descifrează rulajele din creditul acestor conturi în contrapartidă cu contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul". Concomitent în Registrul 5.3 "Datorii pe termen scurt calculate", compartimentul 1 "Evidenţa datoriilor privind decontările cu bugetul" se înregistrează rulajele din creditul contului 534 pe subconturile respective în contrapartidă cu conturile 221 "Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 225 "Creanţe pe termn scurt privind decontările cu bugetul" etc. În tabelul "Date centralizatoare privind evidenţa pe conturile 534, 535, 536 se ţine evidenţa analitică a decontărilor cu bugetul pe fiecare tip de plată. Aici, în particular, se reflectă soldul datoriei unităţii economice faţă de buget la începutul lunii, rulajul din luna curentă şi totalul cumulativ de la începutul anului din debitul şi creditul contului 534 pe tipuri de plăţi (TVA, accize, impozit pe venit, impozit funciar etc.), soldul la sfârşitul lunii.

Suma TVA aferentă livrărilor de bunuri, servicii cu titlu gratuit se reflectă în Borderoul nr.7 "Cheltuielile întreprinderii". Totalurile calculate în acest borderou se trec în Borderoul nr.7.8 "Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii".

În condiţiile prelucrării informaţiilor contabile la computer în loc de registrele enunţate întreprinderea emite situaţii respective cu aceleaşi informaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.1

Întreprinderea „Zidarul”

Borderoul 2.21 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale” (extras)

(aprilie 2005)

(lei)

Nr. d/o	Cumpărătorul (beneficiarul)	Sold la începutul lunii		Data	Numărul facturii		Debit contul 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale din creditul conturilor:							Achitarea (credit 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”			Sold la sfârşitul lunii	
		Data înregistrării	Suma, lei		de expediţie	fiscale	Denumirea valorilor, serviciilor	Cantitatea	Valoarea livrărilor fără TVA şi accize		TVA 5342 „Datorii privind TVA”	Accize 5343”Datorii privind accizele”	Suma totală, lei	Data	242 „Cont de decontare”	521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”	Data apariţiei	Suma, lei
									611”Venituri din vînzări”	612”Alte venituri operaţionale”								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
115	„Primăria Păscani”	28.03	1875											1	1875			-
119	„Drumuri st.v” S.A.	29.03	17200														29.03	17200
123	„Drumuri Căinari” S.A.	29.03	21300											6	21300			-
Total		***X***	***40375***	***X***	***X***	***X***	***X***	***X***	-	-	-	-	-	***X***	***23175***	-	***X***	***17200***
135	„Avânt” S.A.			1		315618	Produse „A”	120	5400		1080		6480	11	6480			-
136	„Mecmoldova” S.A.			4		315619	Produse „A”	180	8100		1620		9720	16	9720			-
137	„Drumuri Aneni Noi” S.A.			5		315620	Produse „B”	16	8800		1760		10560	18		10560		-
138	„Drumuri Căuşeni” S.A.			8		315621	Produse „C”	38	22300		4460		26760	19	26760			-
139	„Mecmoldova” S.A.			13		315622	Produse „A”	160	7200		1440		8640	22	8640			-
140	„Beton Armat” S.A.			15		315623	Materiale	30		2400	480		2880	26	2880			-
141	„Drumuri Căinari” S.A.			21		315624	Produse „B”	35	19250		3850		23100	29	23100			-
142	„Avînt” S.A.			26		315625	Produse „A”	175	7875		1575		9450	28		9450		-
143	„Beton Armat” S.A.			27		315626	Materiale	25		2000	400		2400	30	2400			-
144	„Primăria Pâşcani”			29		315627	Produse „A”	170	7650		1530		9180				29.03	9180
Total		X	40375	X	X	X	X	X	86575	4400	18195		109170	X	103155	20010	X	26380

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Contabilitatea TVA în operațiile de transmitere a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale

Cum s-a menționat, Codul fiscal califică transmiterea dreptului la utilizarea unor active (nemateriale şi materiale pe termen lung) ca servicii prestate de către subiectul impozabil cu TVA.

Transmiterea dreptului pentru utilizarea unor active nemateriale sunt perfectate prin diferite documente, ca:

- dreptul de autor – prin contractul de autor cu privire la cesiunea drepturilor de autor exclusive sau în baza contractului de transmitere a drepturilor de autor neexclusive;
- dreptul de eliberare a brevetului, dreptul asupra brevetului, drepturile care rezultă din înregistrarea cererii la brevet şi drepturile care rezultă din brevet pot fi transmise prin contractul de licență exclusivă şi contractul de licență neexclusivă;
- dreptul la utilizarea mărcii – prin contractul de cesiune a dreptului (transmiterea integrală) şi prin contractul de licență (transmiterea parțială);
- dreptul privind utilizarea soiurilor de plante – prin contractul de licență exclusivă şi neexclusivă;
- dreptul la utilizarea desenelor şi modelelor industriale – în baza contractului de cesiune a dreptului şi contractul de licență etc.

Toate activele nemateriale enumerate fac parte din grupa obiectelor proprietății intelectuale, şi mai poartă denumirea de active nemateriale separabile de cele materiale.

Este evident, că poate fi posibilă şi transmiterea drepturilor la utilizarea activelor nemateriale separabile de cele materiale (dreptul la utilizarea activelor materiale pe termen lung: terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale). Documentul de bază în aceste operații nu este determinat. În privința dreptului la folosirea unor active materiale pe termen lung Codul civil prevede perfectarea contractului de locațiune (art.875). La acest document mai poate fi perfectat raportul de evaluare pentru toate cazurile.

În afacerile de utilizare a dreptului la utilizarea activelor nemateriale este necesar de evidențiat două grupe de operații:

Scanned with OKEN Scanner

a) transmiterea dreptului de utilizare a activelor nemateriale cu condiţia păstrării de către posesorul de drepturi a titlului de proprietar;
b) cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale fără păstrarea de către posesorul de drepturi a titlului de proprietar.

Proprietăţile caracteristice ale acestor două grupe de operaţii nicidecum nu influenţează asupra modului de calculare a TVA, însă ele determină modul de întocmire a înregistrărilor contabile, ciclul economic de utilizare a dreptului.

Transmiterea dreptului de utilizare a activelor nemateriale cu păstrarea titlului de proprietar de către posesorul de drept

În această tranzacţie posesorul de drepturi asupra activelor nemateriale separabile de cele materiale cu transmiterea unor persoane juridice şi/sau fizice a dreptului respectiv, simultan utilizează acelaşi drept, deoarece nu-şi pierde titlul de proprietar. Prin urmare, posesorul de drepturi (licenţiarul)[1] nu reflectă în contabilitatea sa operaţiile de decontare a amortizării cumulate, casarea valorii de bilanţ a activului nematerial, deoarece nu este cazul de ieşire a activului.

Transmiterea dreptului la utilizarea unor active nemateriale poate fi efectuată contra plată, cu titlu gratuit, în schimbul altor active nemateriale sau altor active etc.

Transmiterea dreptului de utilizare a activelor nemateriale contra plată. În practică este posibilă transmiterea drepturilor de utilizare a mărcilor, invenţiilor, desenelor industriale şi de utilitate, soiurilor de plante şi speciilor de animale etc. Nu pot fi transmise drepturile de utilizare a denumirii firmei, goodwill-ului, cheltuielilor de constituire etc.

Exemplu. *Licenţiarul "Alfa" conform contractului de licenţă a transmis la o persoană juridică pe 5 ani dreptul de utilizare a unei mărci, evaluat la 80 000 lei, fără TVA. În conformitate cu condiţiile*

[1] Licenţiar – persoana juridică sau fizică, care transmite (cesionează) dreptul de utilizare a obiectelor de proprietate intelectuală.
Licenţiatul – persoana juridică sau fizică care primeşte dreptul de utilizare a obiectelor de proprietate intelectuală.

Scanned with OKEN Scanner

contractuale achitarea se prevede prin plată unică ulterioară. După semnarea contractului licenţiarul a scris factura fiscală indicând valoarea dreptului transmis şi suma TVA în mărime de 16 000 lei.

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Recunoaşterea venitului şi calcularea TVA pentru buget:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea dreptului transmis, inclusiv TVA – 96 000 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la suma venitului recunoscut – 80 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 16 000 lei.

2. Virare la buget a TVA (dacă în luna gestionară – perioada fiscală – alte operaţii, care ar influenţa suma TVA, n-au avut loc):

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată – 16 000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 16 000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei de către licenţiat:

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar", 244 "Conturi speciale la bancă" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 96 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 96 000 lei.

Suma TVA (16 000 lei) va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a livrărilor în baza facturii fiscale. La acest document se vor mai întocmi contractul de licenţă, raportul de evaluare etc.

Dacă condiţiile contractuale prevăd plata periodică (lunară) pentru folosirea dreptului transmis aferent activelor nemateriale, licenţiarul (posesorul de drept) lunar va elibera factura fiscală şi va calcula suma TVA aferentă.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Să modificăm condiţiile exemplului precedent. Fie că licenţiarul şi licenţiatul în contract au negociat condiţiile de achitare lunară a folosirii dreptului de utilizare a mărcii în sumă de 1333,33 lei (80 000 : 60), fără TVA (60 – numărul de luni în 5 ani). Suma TVA constituie 266,67 lei (1333,33 x 0,2).*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel.

1. *Calcularea plăţii pentru dreptul transmis la utilizarea mărcii:*

Debit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – la suma venitului, inclusiv TVA – 1 600 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la suma venitului – 1333,33 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 266,67 lei.

2. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei licenţiatului:*

Debit 242 "Cont de decontare", 241 "Casa" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 1 600 lei

Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – 1 600 lei.

Operaţia de achitare a TVA la buget în sumă de 266,67 lei (dacă în luna curentă nu vor fi înregistrate alte operaţii) va fi reflectată prin formula contabilă 2 din exemplul precedent.

Transmiterea dreptului de utilizare a unor active nemateriale cu titlu gratuit. Cum s-a menţionat, transmiterea dreptului de utilizare a unor active nemateriale unor persoane juridice şi/sau fizice cu titlu gratuit poate fi efectuată în baza aceluiaşi contract de licenţă. Deoarece această transmitere de drept, conform art.93 şi 99 din C.F., se consideră livrare impozabilă, licenţiarul trebuie să calculeze TVA. Baza de calculare a sumei TVA o constituie valoarea dreptului transmis evaluată la preţ de piaţă.

Exemplu. *Licenţiarul "Alfa" transmite pe 3 ani cu titlu gratuit dreptul de utilizare a unei mărci de produse unui licenţiat. Conform raportului de evaluare preţul de piaţă a acestui drept constituie 40 000 lei, fără TVA. Licenţiarul scrie factura fiscală şi reflectă în contabilitate:*

Scanned with OKEN Scanner

1. *Calcularea TVA aferente valorii dreptului transmis cu titlu gratuit – 8 000 lei (40 000 x 0,2):*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative", subcontul 7134 "Impozite, taxe şi plăţi cu excepţia impozitului pe venit" – 8 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 8 000 lei.

2. *Virarea la buget a TVA, dacă în această lună (perioadă fiscală) alte operaţii de modificare a sumei TVA n-au avut loc:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 8 000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 8 000 lei.

Înregistrările contabile de calculare a TVA vor fi reflectate în Borderoul nr.7 „Cheltuieli ale întreprinderii", compartimentul 2 „Cheltuieli generale şi administrative", articolul de cheltuieli 7134 „Impozite, taxe şi plăţi cu excepţia impozitului pe venit" (rulajul din debitul contului 713 în corespondenţă cu contul 534). Totalurile calculate în acest borderou de evidenţă analitică a cheltuielilor vor fi trecute în Borderoul 7.8 „Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii" de evidenţă sintetică. Concomitent aceeaşi înregistrare va fi reflectată în Registrul 5.3 „Datorii pe termen scurt calculate", compartimentul 1 „Evidenţa datoriilor privind decontările cu bugetul".

Achitarea TVA la buget va fi reflectată în Registrul 2.42 „Cont de decontare", compartimentul 1 „Creditul contului 242 în debitul conturilor corespondente" (înregistrarea: debit 534 şi credit 242). Această înregistrare va fi reflectată în compartimentul „Activitatea operaţională". Dacă achitarea TVA va fi efectuată din alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti, înscrierile vor fi în alte registre de evidenţă a mijloacelor băneşti respective.

Sinteza înregistrărilor contabile de calculare a TVA şi achitarea acesteia la buget este efectuată în Registrul 5.3 „Datorii pe termen lung calculate", compartimentul „Date centralizatoare privind evidenţa pe conturile 534, 535, 536". În acest compartiment se reflectă soldul la începutul lunii gestionare, rulajul din luna curentă şi

Scanned with OKEN Scanner

cu total cumulativ de la începutul anului gestionar fără indicarea conturilor corespondente, soldul la sfârşitul lunii gestionare.

În condiţiile prelucrării computerizate a informaţiei contabile în loc de aceste registre întreprinderea va emite situaţii (maşinograme) cu acelaşi conţinut.

Contabilitatea TVA în cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale

Tranzacţii de cesiune a drepturilor de utilizare a unor active nemateriale (mărcile, invenţiile, unele elemente de know-how, desenele şi modelele industriale, drepturile de autor etc.) în practică se întâlnesc foarte rar. În asemenea afaceri licenţiarul, după cesiunea dreptului respectiv, îşi pierde titlul de proprietar şi nu-l mai foloseşte în activitatea sa de producţie, comercială sau financiară. Din această cauză atare operaţii fac parte din categoria celor de ieşire a activelor nemateriale.

Modul de perfectare documentară a cesiunii dreptului de utilizare a unor active nemateriale a fost expus deja.

Suma TVA aferentă operaţiilor respective se determină din valoarea dreptului cesionat. În afară de contractul de licenţă sau alt contract este necesar şi raportul de evaluare întocmit de o firmă de evaluare independentă sau comisia specială.

În cazul examinat, spre deosebire de varianta de transmitere a dreptului de utilizare a activelor nemateriale cu condiţia păstrării titlului de proprietar de către posesorul de drept, este necesar de decontat amortizarea cumulată şi de casat valoarea de bilanţ. Însă pentru livrările de active nemateriale şi materiale pe termen lung s-a creat următoarea situaţie: valoarea de intrare a activelor nemateriale înregistrate până în 1994 nu include TVA; valoarea de intrare a activelor care au fost înregistrate în perioada din 1994 până la 1.07.1998 include şi TVA în mărime de 20%, iar a celor înregistrate după 1.07.1998 – nu conţine TVA. Această particularitate este necesar de luat în considerare în operaţiile de cesiune a dreptului de utilizare a activelor nemateriale.

Livrări de active nemateriale a căror valoare de intrate conţine TVA: vânzare contra plată. În art.102 (7) din Codul fiscal se menţionează că livrarea, în privinţa căreia se permite trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului

Scanned with OKEN Scanner

impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (procurată în modul stabilit de la organul respectiv) sau să fie importată de către subiectul impozabil. Această regulă se referă la materiale, materii prime, mărfuri[1].

Exemplu. *Întreprinderea "Victoria" în iulie 2003 cedează unui licenţiat dreptul de utilizare a unei invenţii la valoarea de 180 000 lei, fără TVA, brevetul acesteia fiind înregistrat în februarie 1996 la valoarea de intrare de 43200 lei, inclusiv TVA. Durata de utilizare a invenţiei a fost stabilită de 18 ani, metoda de calculare a amortizării – liniară.*

Conform acestor condiţii calculăm următorii indicatori:

- *suma amortizării anuale – 2400 lei (43200 : 18);*
- *suma amortizării lunare – 200 lei (2400 : 12);*
- *amortizarea dreptului la utilizarea invenţiei în primul an de exploatare – 1800 lei (200 x 9);*
- amortizarea activului în ultimul an de utilizare – 1200 lei (200 x 6);
- *suma amortizării acumulate a activului – 17400 lei (1800 + 2400 x 6 + 1200);*
- *valoarea de bilanţ a activului nematerial la momentul cesiunii dreptului – 25 800 lei (43200 – 17400);*
- *TVA aferentă valorii de bilanţ – 4300 lei (25800 : 6);*
- *valoarea de bilanţ fără TVA – 21500 lei (25800 – 4300);*
- *valoarea de vânzare, inclusiv TVA – 216 000 lei (180 000 + 36 000).*

Se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

1. *Decontarea amortizării acumulate pe parcursul perioadei de utilizare:*

Debit 113 "Amortizarea activelor nemateriale" – 17 400 lei
Credit 111 "Active nemateriale" – 17 400 lei.

2. *Casarea valorii de bilanţ a invenţiei:*

Debit 721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii" – la valoarea de bilanţ fără TVA – 21 500 lei

---

[1] Mai corect ar fi ca în art.102 din C.F. să se expună conţinutul scrisorii IFPS al Republicii Moldova "Modul de aplicare a TVA aferentă mijloacelor fixe şi activelor nemateriale" nr.26/16 – 23-02/1-1761 din 16.08.1998. Conform acestui document subiectul impozabil la livrarea activelor nemateriale şi mijloacelor fixe, a căror valoare de intrare include TVA, are dreptul la trecerea în cont a TVA determinată din valoarea de bilanţ a activului.

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA trecută în cont – 4300 lei

Credit 111 "Active nemateriale" – la valoarea de bilanț inclusiv TVA aferentă – 25800 lei.

3. Vânzarea (cedarea) dreptului de utilizare a invenției:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la valoarea de vânzare, inclusiv TVA – 216000 lei

Credit 621 "Venituri din activitatea de investiții" – la suma venitului – 180000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 36 000 lei.

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței licențiatului (cumpărătorului):

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar", 244 "Conturi speciale la bănci" sau alte conturi de evidență a mijloacelor băneşti – 216 000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 216 000 lei.

5. Virare la buget a sumei TVA (dacă alte operații ce modifică mărimea TVA în luna curentă nu există), care se determină ca diferența dintre TVA colectată şi deductibilă în mărime de 31 700 lei (36000 – 4300):

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 31700 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont din care este achitată TVA – 31700 lei.

În exemplul dat suma TVA trecută în cont (4300 lei) va fi înregistrată în baza dispoziției de plată a TVA la crearea activului nematerial şi calculul contabilității în cazul creării activului nematerial de către întreprindere (subiect impozabil) în Registrul de evidență a

Scanned with OKEN Scanner

procurărilor. În baza facturii fiscale în Registrul de evidență a livrărilor va fi înregistrată suma TVA colectată – 36 000 lei.

Dacă activele nemateriale au fost înregistrate la intrări până în 1994 sau după 1.07.1998, valoarea acestora nu conține TVA. Respectiv calculul şi înregistrarea contabilă de trecere în cont a TVA din valoarea de bilanț nu se efectuează. Toate celelalte calcule şi formule contabile se întocmesc aşa, cum s-a expus în acest exemplu.

3.5. Contabilitatea TVA aferentă vânzărilor de mijloace fixe

Operațiile de vânzare a mijloacelor fixe nu reprezintă componente ale activității operaționale. Ele pot avea loc în cazul când unele obiecte devin neutilizate.

Principalele documente în livrarea unor obiecte de mijloace fixe contra plată sunt:

- procesul-verbal de predare-primire a mijloacelor fixe;
- factura fiscală;
- raportul de evaluare a mijloacelor fixe, alte documente.

În operațiile de vânzare a mijloacelor fixe suma TVA se determină şi se înregistrează drept datorie la buget ca şi în cazul cesiunii dreptului de utilizare a activelor nemateriale (fără păstrarea de către posesorul de drept a titlului de proprietar). Se ia în considerare dacă valoarea de intrare a mijlocului fix conține TVA sau nu.

În livrări de mijloace fixe este importantă baza juridică ce confirmă dreptul subiectului impozabil de a trece în cont TVA din valoarea de bilanț a acestora în cazul când valoarea de intrare conține TVA. Drept dovadă juridică despre faptul achitării TVA servesc:

- factura TVA în care suma TVA trebuie să fie într-un rând separat (dacă obiectul a fost cumpărat sau a fost construit pînă la 01.07.1998;
- documentul vamal (declarația vamală), dacă mijlocul fix a fost importat;
- dispoziția de plată, în caz că subiectul impozabil a creat obiectul de mijloace fixe cu forțele proprii.

Nu se permite de trecut TVA în cont, dacă pentru mijloacul fix care se vinde, suma uzurii a fost calculată integral. Suma TVA

Scanned with OKEN Scanner

colectată (cumulată) va fi recunoscută drept obligaţie a subiectului impozabil din valoarea obiectului de vânzare.

Această regulă se referă la cazul, în care valoarea uzurabilă a obiectului dat este egală cu valoarea lui de intrare. De exemplu, valoarea de 6000 lei a computerului cumpărat în 1996 includea şi TVA. Întreprinderea n-a stabilit valoarea rămasă probabilă la înregistrarea acestuia. Deaceea valoarea uzurabilă a computerului este egală cu valoarea lui de intrare.

Prin urmare, pe parcursul duratei de utilizare a computerului suma uzurii va fi acumulată în mărime de 6000 lei, inclusiv TVA, din care motiv, dacă acest computer va fi vândut, să admitem la preţ de 700 lei fără TVA, nu se va permite de trecut în cont suma TVA. Va fi înregistrată numai TVA drept obligaţie a subiectului impozabil faţă de buget în mărime de 140 lei (700 x 0,2).

În cazul când pe parcursul duratei de funcţionare utilă subiectul impozabil a calculat integral uzura mijlocului fix şi la punerea în utilizare a fost determinată valoarea rămasă probabilă a acestuia, e necesar de trecut în cont suma TVA aferentă. Evident că valoarea rămasă probabilă în caz de ieşire a obiectului (vânzare, schimb, predare cu titlu gratuit etc.) reprezintă valoarea de bilanţ. Şi dacă valoarea de intrare a mijlocului fix includea TVA (la punerea lui în funcţiune), atunci şi valoarea rămasă probabilă (valoarea de bilanţ) la ieşirea acestuia va conţine TVA care va fi trecută în cont.

Exemplu. *Întreprinderea "Nistru" după 8 ani de utilizare vinde un strung la preţul de 10 000 lei fără TVA, valoarea de intrare fiind de 84 000 lei, inclusiv TVA. Valoarea rămasă probabilă este de 2000 lei, valoarea uzurabilă şi suma uzurii cumulate – de 82 000 lei.*

Suma totală a TVA din valoarea de intrare constituie 14 000 lei, iar TVA aferentă valorii uzurabile – 13666,67 lei (82000 : 6).

Conform acestor date vor urma înregistrările contabile:

1. Decontarea uzurii acumulate pe parcursul duratei de utilizare

Debit 124 "Uzura mijloacelor fixe" – 82000 lei
Credit 123 "Mijloace fixe" – 82000 lei.

2. Casarea valorii de bilanţ a obiectului vândut

Debit 721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii" – la valoarea rămasă probabilă (de bilanţ) – 1666,67 lei

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 333,33 lei

Credit 123 "Mijloace fixe" – 2000 lei.

3. Se cuvine de încasat de la cumpărător:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la valoarea totală a obiectului inclusiv TVA – 12000 lei

Credit 621 "Venituri din activitatea de investiții" – 10000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2000 lei.

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței cumpărătorului:

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti în funcție de faptul în care cont au fost încasați banii – 12 000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 12 000 lei.

5. În cazul lipsei altor operații aferente majorării sau micşorării TVA conform condițiilor exemplului va urma virarea la buget a TVA determinată ca diferența dintre TVA colectată şi TVA deductibilă – 1666,67 lei (2000 – 333,33):

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1666,67 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti – 1666,67 lei.

În baza documentului juridic, care confirmă că TVA inclusă în valoarea de intrare a mijlocului fix la punerea lui în funcțiune a fost plătită factura TVA (până la 1.07.1998), sau a dispoziției de plată sau declarației vamale suma TVA aferentă valorii de bilanț (în cazul exemplului– 333,33 lei) se înregistrează în Registrul de evidență a procurărilor, iar în baza facturii fiscale suma TVA colectată va fi reflectată în Registrul de evidență a livrărilor.

Scanned with OKEN Scanner

În livrările de mijloace fixe şi în cazul cesiunii dreptului de utilizare a activelor nemateriale apare necesitatea de a determina suma TVA din valoarea de bilanţ reevaluată (dacă pe parcursul perioadei de utilizare până la vânzare activele au fost supuse reevaluării). Acest moment nu se explică nici într-un document normativ. Doar e ştiut că la determinarea bazei impozabile pentru a calcula uzura mijloacelor fixe în scopuri fiscale reevaluarea mijloacelor fixe nu se va lua în considerare. Cum de procedat în cazul trecerii în cont a TVA? Din care valoare de bilanţ a obiectului ce se vinde să determinăm TVA: din cea calculată în baza valorii iniţiale sau din cea calculată în baza valorii reevaluate?

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" la 15 februarie 1997 a pus în funcţiune un utilaj, cu o valoare de 96 000 lei, inclusiv TVA. Peste trei ani utilajul a fost reevaluat la coeficientul 1,3, iar peste un an după reevaluare a fost vândut. Durata de funcţionare utilă a fost stabilită de 8 ani.*

În scopul simplificării problemei admitem că valoarea rămasă probabilă la punerea în funcţiune a utilajului nu a fost determinată.

În baza acestor condiţii întocmim următoarele calcule:

- *suma uzurii anuale – 12 000 lei (96 000 : 8);*
- *uzura calculată în primul an de utilizare – 10 000 lei (12000 :12 x 10);*
- *uzura calculată până la reevaluare – 34 000 lei (10000 + 12000 x 2);*
- *valoarea de bilanţ până la reevaluare – 62 000 lei (96000 – 34000);*
- *valoarea de bilanţ reevaluată – 80 600 lei (62000 x 1,3);*
- *uzura anuală după reevaluare – 19 344 lei (80600 : 4,1666)*[1]*;*
- *uzura cumulată până la vânzare – 53 344 lei (34000 + 19344);*
- *valoarea de bilanţ reevaluată la momentul vânzării – 61256 lei (80600 –19344);*
- *suma TVA de trecut în cont din valoarea de bilanţ:*
  - *reevaluată – 10209,33 lei (61256 : 6);*
  - *nereevaluată – 7853,33 lei (61256 : 1,3 : 6).*

[1] În calcul s-a aplicat regula rotunjirii: coeficientul 4,1666 exprimă durata de utilizare rămasă de 4 ani şi 2 luni.

Scanned with OKEN Scanner

Însă care sumă a TVA – 10209, 33 lei sau 7853,33 lei – trebuie trecută în cont la vânzarea utilajului după 4 ani de utilizare? Corect ar fi a doua, deoarece prima conține și suma reevaluată în mărime de 2380 lei (10233,33 – 7853,33) la coeficientul 1,3 care n-a fost plătită și nici nu se cuvine de plătit furnizorului. Acest moment trebuia inclus în componența art.102 din C.F. când s-au făcut completările și modificările respective.

3.6. Contabilitatea TVA în operațiile de vânzare a altor active curente

Pentru întreprinderile, care fabrică produse, prestează servicii, comercializează marfă, operațiile de vânzare a unor materii prime, materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată nu corespund activității de profil indicate în statut. Din motivul că unele stocuri devin un surplus (nu sunt utilizate) sau din alte motive ele sunt livrate ca active curente.

În cazul când unele stocuri (materiale sau obiecte de mică valoare și scurtă durată) sunt vândute unor persoane juridice sau fizice, TVA se reflectă ca datorie la buget spre achitare în baza aceleiași facturi fiscale.

***Exemplu**. O întreprindere vinde un lot de materie primă la preț de vânzare de 8000 lei, fără TVA, și instrumente la preț de 3000 lei, fără TVA, costul efectiv al acestora fiind de 7000 și 2200 lei, respectiv.*

Se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

1. Reflectarea venitului și creanțelor din vânzarea materiei prime și instrumentelor:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la vaoarea totală inclusiv TVA – 13 200 lei

Credit 612 "Alte venituri operaționale" – la suma venitului recunoscut – 11000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 2200 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. Casarea costului efectiv al lotului vândut:
Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale" – 9200 lei
Credit 211 "Materiale" – 7000 lei
Credit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc" – 2200 lei.
3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei:
Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 13 200 lei
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 13 200 lei.

Dacă în luna curentă (perioada fiscală) alte operaţii ce afectează mărimea TVA n-au avut loc, suma de 2200 lei va fi virată la buget prin înregistrarea contabilă cunoscută.

În baza facturii fiscale suma TVA va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a livrărilor. Concomitent vor fi făcute înregistrări în Borderoul nr.2.21 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" şi în Registrul nr.6 „Venituri", Borderoul nr.7 „Cheltuieli ale întreprinderii (evidenţa analitică)", Registrul nr.7.8 „Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii (evidenţa sintetică)", debit contul 714 "Alte cheltuieli operaţionale", Registrul nr.5.3 „Datorii pe termen scurt calculate" – rulajele din creditul contului 534 "Datorii privind decontările cu bugetul". Achitarea la buget a TVA va fi înregistrată în borderourile de evidenţă a mijloacelor băneşti – rulajele din creditul conturilor 241 "Casa", 242 "Cont de decontare" şi alte conturi la bancă.

Uneori întreprinderea poate să vândă unele obiecte de mică valoare şi scurtă durată din procesul de exploatare a acestora. Este evident că suma TVA va fi calculată spre achitare la buget din valoarea la preţ de piaţă a obiectului de mică valoare şi scurtă durată luând în considerare gradul de utilitate a acestuia indiferent de faptul s-a calculat uzura pentru obiectul dat sau nu.

Exemplu. *La o întreprindere de prelucrare a metalului în octombrie 2002 au fost eliberate instrumente pentru deservirea utilajului – 8 unităţi câte 890 lei unitatea, total 7120 lei. Termenul de utilizare a fost stabilit doi ani. În mai 2003 trei unităţi din cauza*

Scanned with OKEN Scanner

neutilizării au fost vândute la preț de 2200 lei, fără TVA. Valoarea rămasă probabilă a instrumentelor n-a fost determinată la punerea lor în utilizare.

Calculele respective și înregistrările contabile vor fi următoarele.

1. Eliberarea instrumentelor de la depozit în secțiile de producție:

Debit 213 "Obiecte de mică valoarea și scurtă durată", subcontul 8132 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare" – 7120 lei

Credit 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc" – 7120 lei.

2. Calcularea uzurii:

Debit 813 "Consumuri indirecte de producție" – 7120 lei

Credit 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată" – 7120 lei.

Suma uzurii aferentă perioadei de utilizare efectivă a trei instrumente constituie 890 lei (3 x 890 : 24 x 8), iar valoarea de bilanț – 1780 lei (2670 – 890).

3. Stornarea uzurii instrumentelor (3 unități) aferente perioadei neutilizate:

Debit 813 "Consumuri indirecte de producție" – (1780) lei

Credit 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată" – (1780) lei.

4. Dacă instrumentele au fost transmise la depozit conform bonului cu destinație internă, va urma:

Debit 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc" – 1780 lei

Credit 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată", subcontul 2132 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare" – 1780 lei.

5. Recunoașterea venitului, creanței și TVA din vânzarea instrumentelor:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 2640 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – 440 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2200 lei.

6. Casarea costului efectiv al instrumentelor vândute:
Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale" – 1780 lei
Credit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă duartă în stoc" sau 2132 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în exploatare" (dacă instrumentele au fost vândute din secţie) – 1780 lei.

7. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei:
Debit 241 "Casa", 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti" – 2640 lei
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 2640 lei.

Achitarea TVA (dacă alte operaţi în luna gestionară nu sunt) va fi reflectată prin înregistrarea contabilă expusă mai sus.

În practica activităţii întreprinderilor poate fi posibil şi cazul de înregistrare a TVA ca obligaţie fiscală apărută din utilizarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată. Să zicem lucrătorul a primit un obiect în utilizare pe o anumită durată, însă pe parcursul duratei stabilite lucrătorul se concediază, iar obiectul respectiv nu este returnat. Evident, că valoarea obiectului recalculată la gradul de utilitate a acestuia serveşte drept bază de determinare şi recunoaştere a datoriei fiscale la buget a întreprinderii privind TVA. Aceasta se confirmă prin art.99 (3) din C.F. care prevede că mărfurile de producţie proprie, care ulterior sunt însuşite de subiect sau sunt transmise de el membrilor familiei sale, se consideră livrare impozabilă. Valoarea livrării impozabile se evaluează la preţ de piaţă.

Exemplu. *În martie 2003 paznicul Cotoman I. a primit o pereche de pantofi (încălţăminte specială) întru executarea funcţiei de pază a întreprinderii. Costul pantofilor este de 360 lei, şi, conform deciziei conducerii, a fost recuperat din cheltuielile întreprinderii.*

Scanned with OKEN Scanner

Durata de utilizare constituie 18 luni. În octombrie aceluiaşi an paznicul s-a concediat nerestituind încălţămintea.

Conform condiţiilor e necesar de a percepe valoarea încălţămintei nerestituite la preţ de piaţă şi a reflecta TVA aferentă. Admitem că preţul de piaţă a încălţămintei luând în considerare gradul de utilizare nu diferă de costul ei *recalculat la acest indicator.*

Se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. *Eliberarea încălţămintei în scopul executării funcţiei de pază:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 360 lei

Credit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc" – 360 lei

Valoarea încălţămintei după 8 luni de utilizare – 200 lei (360 – 360 : 18 x 8).

2. *Stornarea valorii rămase a încălţămintei:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – (200 lei)

Credit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc" – (200 lei).

3. *Se impută în contul d-lui Cotoman I.valoarea încălţămintei nerestituite:*

Debit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – la valoarea încălţămintei, inclusiv TVA – 240 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la suma venitului – 200 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 40 lei.

4. *Casarea valorii rămase a încălţămintei:*

Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale" – 200 lei

Credit 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc" – 200 lei.

5. *Stingerea creanţei poate fi reflectată prin vărsarea sumei respective în casierie sau prin reţinere din salariu:*

Debit 241 "Casa" sau

Scanned with OKEN Scanner

Debit 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – 240 lei

Credit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – 240 lei.

Însă art.102 (4) din C.F. prevede că suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată aferentă valorilor materiale procurate sau serviciilor primite dar care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător sau valorilor materiale care au fost sustrase sau au constituit pierderi supranormative, nu se trece în cont. Prin urmare este necesară restabilirea sumei TVA (40 lei) aferente valorii rămase (200 lei):

6. *Calcularea la buget a TVA aferentă valorii rămase a încălțămintei neutilizate în scop de producție:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 40 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 40 lei.

7. *În caz că alte operații ce vor modifica TVA spre plată la buget în luna curentă nu vor fi, achitarea acesteia va fi reflectată:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 80 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 80 lei.

Întreprinderea nu va scrie factura fiscală nici pentru prima sumă a TVA calculată, nici pentru a doua restabilită la buget.

Înregistrările în Registrul de evidență a livrărilor vor fi făcute în baza calculelor şi a notei de contabilitate. În afară de acest registru suma TVA va fi reflectată în Borderoul nr.7 „Cheltuieli ale întreprinderii" sau alt borderou ținut în acest scop, precum şi în situația de evidență a cheltuielilor generale şi administrative (maşinograma) în condițiile prelucrării computerizate a datelor. Sumele TVA în aceste registre vor fi înscrise în baza calculelor (notelor de contabilitate). Totalurile din borderourile enunțate vor fi trecute în Borderoul nr.7.8 „Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii" (suma TVA reflectată în debitul contului 713) şi în Registrul nr.5.3 „Datorii pe termen scurt calculate" (suma TVA reflectată în creditul contului 534, subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată").

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Contabilitatea TVA în livrările cu discont şi rabat comercial

Pentru ca valorile materiale, serviciile prestate, lucrările executate să fie achitate de către cumpărători, beneficiari la termenul de scadenţă sau înainte de termen furnizorii (prestatorii de servicii) pot să acorde un discont (micşorare de preţ). Discontul la rândul său contribuie la micşorarea respectivă a sumei TVA, care este recunoscută şi în regulile fiscale. De exemplu, art.98 din C.F. permite ajustarea (micşorarea) valorii impozabile a livrărilor impozabile cu condiţia prezentării documentelor justificative în cazul acordării discontului pentru plata efectuată înainte de termen.

Practic soluţionarea acestei probleme este următoarea. Părţile contractante negociază condiţiile de plată până la efectuarea livrării. Furnizorul (prestatorul de servicii) scrie factura fiscală la valoarea livrării impozabile indicând suma TVA fără a lua în considerare discontul. Însă în factura fiscală trebuie de reflectat şi condiţiile de stimulare a accelerării plăţii valorii impozabile a livrării. De exemplu, în rezultatul negocierii părţilor contractante poate fi indicată condiţia de plată:3/10 – n/30. Aceasta înseamnă, că livrarea trebuie să fie achitată în termen nu mai mare de 30 zile, însă dacă cumpărătorul o achită timp de 10 zile după expedierea mărfii, furnizorul îi oferă o micşorare de preţ (discont) în mărime de 3%. Achitarea de către cumpărător a valorilor materiale cumpărate va fi justificată doar printr-o dispoziţie de plată sau alt document bancar. Acest document şi va servi drept bază juridică pentru a aplica discontul oferit şi respectiv – micşorarea sumei TVA aferente la furnizor. Aplicarea legitimă poate fi verificată astfel: se compară termenul cuprins între data expedierii valorilor materiale (conform facturii fiscale) cu data achitării creanţei cumpărătorului din dispoziţia de plată sau alt document. Cumpărătorul însă determină respectarea sau nerespectarea termenului de discont la momentul scrierii dispoziţiei de plată sau altui document. În cazul respectării condiţiilor de plată cumpărătorul (beneficiarul serviciilor, lucrărilor) va indica în dispoziţia de plată valoarea impozabilă a livrării impozabile diminuată cu suma discontului. În caz că clientul n-a respectat termenul negociat, dispoziţia de plată (sau alt document) va fi scrisă la toată valoarea impozabilă a livrării fără a fi diminuată cu suma discontului.

Scanned with OKEN Scanner

În livrările impozabile cu discont pot fi posibile două variante:

a) achitarea creanței de către cumpărător este efectuată în aceiași perioadă gestionară, în care a fost înregistrată livrarea;
b) achitarea creanței este efectuată în perioada gestionară ulterioară perioadei de expediere a valorilor materiale (prestării serviciilor).

În prima variantă se permite diminuarea venitului înregistrat cu suma discontului aferentă valorilor materiale (serviciilor prestate) în aceiași perioadă gestionară. Dacă recunoașterea venitului din vânzări a fost efectuată în perioada gestionară, iar achitarea creanțelor de către cumpărători (prestatori de servicii) a avut loc în perioada ulterioară (a doua variantă), corectarea venitului înregistrat în perioada gestionară cu suma discontului nu se permite. Această sumă va fi reflectată în contabilitatea furnizorului în perioada ulterioară după perioada înregistrării venitului și recunoscută drept cheltuieli. Corectarea rezultatelor perioadei precedente nu se permite.

Varianta a) – Livrarea și achitarea au avut loc în perioada gestionară.

Exemplu. *Întreprinderea "Spinei" (furnizor) la 20 august 2003 a vândut cumpărătorului "Steaua" produse finite la preț de vânzare de 150 000 lei (fără TVA) la condiția 3/10 – n/30. Costul efectiv al produselor finite constituie 110 000 lei. La 27 august cumpărătorul conform dispoziției de plată anexată la extrasul de cont de decontare a virat suma respectivă fiind determinată într-un calcul separat anexat la factura fiscală:*

- *produse finite la preț de vânzare – 150 000 lei;*
- *TVA – 30 000 lei (150 000 x 0,2);*
- *Total – 180 000 lei.*

Discontul aplicat la valoarea produselor finite constituie 4500 lei (150000 x 0,03):

- *suma TVA aferentă – 900 lei (30000 x 0,03);*
- *spre plată: valoarea produselor – 145 500 lei (150000 – 4500);*
- *suma TVA – 29 100 lei (30000 – 900);*
- *total spre plată – 174 600 lei (145500 + 29100).*

În contabilitatea furnizorului se vor face următoarele înregistrări contabile:

1. Recunoașterea venitului, creanței și datoriei fiscale:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – valoarea produselor la preţ de vânzare, inclusiv TVA, conform facturii fiscale – 180 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 150000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 30 000 lei.

2. Casarea costului efectiv al produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 110 000 lei

Credit 216 "Produse" (sau 217 "Mărfuri" şi alte conturi) – 110000 lei.

3. Ajustarea (diminuarea) creanţei şi a venitului (conform calculului anexat la factura fiscală) şi a dispoziţiei de plată:

Debit 211 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la suma totală a discontului – (5400 lei)

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma discontată a venitului – (4500 lei)

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – (900 lei).

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei diminuate cu suma discontului – 174 600 lei (180 000 – 5400):

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 174 600 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 174 600 lei.

Dacă în luna curentă alte operaţii ce vor modifica suma TVA nu vor fi, la sfârşitul lunii va urma înregistrarea contabilă:

5. Virare la buget în achitarea datoriei privind TVA:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 29 100 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 29 100 lei.

Este evident că furnizorul de valori materiale (prestatorul de servicii), primind de la bancă dispoziţia de plată sau alt document ce confirmă achitarea creanţei de către client, verifică aceste date cu datele facturii fiscale scrise de el. Convingându-se de respectarea condiţiilor livrării furnizorul (prestatorul de servicii) va înregistra încasarea mijloacelor băneşti şi ajustarea sumei TVA condiţionată de discontul oferit făcând înregistrarea respectivă în Registrul de evidenţă a livrărilor.

Cumpărătorul de valori materiale (sau prestatorul de servicii) în baza facturii fiscale va reflecta trecerea în cont a TVA (30 000 lei), iar în baza calculului suplimentar anexat, va diminua valoarea bunurilor procurate (4500 lei) şi TVA aferentă (900 lei), acestea fiind înregistrate în Registrul de evidenţă a procurărilor.

Furnizorul (prestatorul de servicii) va mai înregistra TVA şi sumele ajustate ale acesteia în registrele de evidenţă analitică şi sintetică a creanţelor (rulajele din debitul conturilor 221, 223, 229) şi a veniturilor (rulajele din creditul conturilor 611, 612 ş.a.).

Unele întreprinderi în contabilitatea livrărilor cu discont practică aplicarea contului din clasa conturilor de evidenţă gestionară – 825 "Venit global din vânzare". El este folosit ca un cont intermediar cu destinaţia de a acumula informaţia aferentă venitului recunoscut din vânzarea produselor, mărfurilor, prestărilor de servicii, lucrărilor executate şi primite de către beneficiari în perioada gestionară, iar la sfârşitul lunii – de a deconta sumele acumulate şi a le raporta la venituri din vânzări. Prin urmare, în creditul contului 825 se reflectă sumele venitului recunoscut şi sumele discontului concomitent cu recunoaşterea creanţelor şi ajustării lor, iar în debit – decontarea acestor sume în contrapartidă cu contul 611 "Venituri din vânzări". Modul de reflectare a TVA şi a ajustărilor acesteia şi în registrul fiscal şi în registrele contabilităţii financiare nu diferă de cel expus.

Să întocmim înregistrările contabile în baza datelor din exemplul analizat cu aplicarea contului 825 "Venit global din vânzări".

1. Recunoaşterea venitului, creanţei şi datoriei fiscale aferente TVA:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor fiscale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 180 000 lei

Credit 825 "Venit global din vânzări" – 150 000 lei

Credit 534 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 30 000 lei.

2. Casarea costului produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 110 000 lei

Credit 216 "Produse", 217 "Mărfuri" sau alt cont – 110 000 lei.

3. Reflectarea sumei discontului:

Debit 825 "Venit global din vânzări" – 4500 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 900 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 5400 lei.

Această înregistrare contabilă poate fi întocmită aplicând procedeul de stornare (cum s-a procedat în exemplu).

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței:

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti – 174 600 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 174 600 lei.

5. Trecerea venitului cumulat în componența venitului din vânzări la sfârşitul lunii:

Debit 825 "Venit global din vânzări" – 145 600 lei

Credit 611 "Venit din vânzări" – 145 600 lei

Varianta b) – livrarea a fost efectuată în perioada gestionară, iar achitarea creanţelor aferente – în perioada ulterioară.

Când achitarea creanței de către cumpărător (beneficiar de servicii, lucrări) are loc în perioada gestionară, respectiv apare necesitatea de a reflecta şi suma discontului în aceeaşi perioadă.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul din vânzări şi costul vânzărilor vor fi recunoscute în baza respectării principiilor corespunderii şi periodicităţii. Indicatorii enunţaţi sunt recunoscuţi în una şi aceiaşi operaţie (tranzacţie) şi în una şi aceiaşi perioadă gestionară pentru unul şi acelaşi volum (unităţi vândute) şi, prin urmare, ei corespund. Deci, unei anumite mărimi de venit din vânzări îi corespunde o mărime bine determinată de cheltuieli (cost al vânzărilor). Drept criteriu de realizare a cerinţelor principiilor corespunderii şi periodicităţii serveşte volumul vânzărilor. Astfel, respectarea întocmai a principiilor numite este materializată în Raportul privind rezultatele financiare întocmit în baza datelor contabile din perioada precedentă.

În cazul realizării condiţiilor discontului corelaţia dintre mărimile venitului şi costului vânzărilor se va modifica. Despre realizarea condiţiilor discontului ne adevereşte data achitării creanţei şi suma indicată în documentul de plată. Aceasta poate avea loc în perioada ulterioară perioadei gestionare expirate. Prin urmare, indicatorii Raportului privind rezultatele financiare ale perioadei precedente nu se vor corecta.

Exemplu. *În baza condiţiilor exemplului precedent să admitem că întreprinderea "Spinei" a vândut produse finite cumpărătorului "Steaua" la 28 decembrie 2003, iar achitarea a avut loc la 6 ianuarie 2004.*

Conform acestor date vor urma înregistrările contabile:

1. *Recunoaşterea la 28.12.2003 venitului din vânzări, creanţei şi TVA aferente:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 180 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" sau 825 "Venit global din vânzări" (în cazul aplicării acestui cont) – 150 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 30 000 lei.

2. *Casarea costului produselor vândute:*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 110 000 lei

Credit 216 "Produse" – 110 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

3. *Trecerea venitului global din vânzări în componenţa venitului din vânzări (la sfârşitul lunii), dacă se aplică contul 825:*

Debit 825 "Venit global din vânzări" – 150 000 lei
Credit 611 "Venit din vânzări" – 150 000 lei.

4. *Virare în achitarea TVA din luna decembrie 2003, dacă alte operaţii nu sunt:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 30 000 lei
Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 30 000 lei.

Deci, la determinarea obligaţiilor întreprinderii (furnizorului) faţă de buget privind TVA în perioada gestionară (2003) suma discontului nu se ia în considerare deoarece la 31 decembrie încă nu se ştia va executa cumpărătorul condiţiile discontului oferit de furnizor sau nu.

5. *Încasarea (la 6.01.2004) mijloacelor băneşti în achitarea creanţei cu condiţia aplicării discontului:*

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 174 600 lei
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 174 600 lei.

Următoarele înregistrări sunt necesare pentru a reflecta diminuarea venitului şi a TVA respectivă din cauza acceptării discontului de către cumpărător (beneficiar de servicii sau de lucrări).

6. *Aplicarea discontului respectând principiul de noncompensare a activelor şi pasivelor:*

Debit 712 "Cheltuieli comerciale" – 4500 lei
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 4500 lei.

7. *Ajustarea sumei TVA condiţionată de diminuarea valorii impozabile a livrării:*

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 900 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 900 lei.

Însă înregistrările contabile 5 şi 6 nu corespund conținutului economic al ajustărilor venitului şi TVA condiționată de aplicarea discontului. În realitate (înregistrarea 5) la 6 ianuarie 2004 n-a avut loc nici o majorare a cheltuielilor comerciale sau a creanței bugetului față de întreprindere. Deaceea mai corect va fi diminuarea venitului perioadei ulterioare (2004) celei precedente (2003) respectiv cu diminuarea sumei TVA determinată de aplicarea discontului prin stornare:

6a). Ajustarea venitului şi a TVA din perioada ulterioară celei precedente prin stornarea acestor indicatori:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – (5400 lei)

Credit 611 "Venituri din vânzări" sau 825 "Venit global din vânzări" dacă se aplică acest cont – (4500 lei)

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – (900 lei).

Suma TVA va fi reflectată astfel:

- *TVA aferentă livrării de produse fără a lua în considerare discontul în luna decembrie 2003 – în Registrul de evidență a livrărilor (30 000 lei);*
- *suma diminuării TVA spre plată prin majorarea creanței bugetului față de furnizor (ianuarie 2004) – în Registrul de evidență a procurărilor;*
- *suma diminuării TVA spre plată prin stornare (ianuarie 2004) – în Registrul de evidență a livrărilor.*

Aceleaşi sume a TVA vor fi reflectate în registrele de evidență sintetică şi analitică a creanțelor, iar în condițiile computerizării informației contabile – în maşinograme, în care vor fi reflectate

Scanned with OKEN Scanner

rulajele din debitul şi creditul contului 534 cu descifrarea acestora pe conturi corespondente.

Evident, că cumpărătorul (beneficiarul serviciilor, lucrărilor) va înregistra valorile materiale în componenţa activelor respective, iar serviciile – drept consumuri şi/sau cheltuieli la valoarea indicată în factura fiscală diminuată cu suma discontului.

Când furnizorul şi cumpărătorul negociază în contractul încheiat un rabat din valoarea produselor, mărfurilor în momentul vânzării suma TVA va fi determinată din valoarea impozabilă. Această valoare va constitui valoarea la preţ de vânzare diminuată cu suma rabatului indicată în factura fiscală.

***Exemplu**. Întreprinderea de producţie "Speranţa" vinde produse la valoare de 86000 lei, fără TVA, unei întreprinderi comerciale aplicând un rabat de 5%, costul produselor fiind de 68000 lei. În factura fiscală vor fi indicate datele:*

- *valoarea produselor – 86 000 lei;*
- *rabatul de 5% - (4300 lei);*
- *total – 81 700 lei;*
- *TVA – 16 340 lei (81700 x 0,2);*
- *total – 98 040 lei.*

Conform acestor condiţii întreprinderea de producţie va reflecta recunoaşterea venitului în mărime de 81700 lei, TVA ca datorie la buget – în mărime de 16340 lei, creanţei – în mărime de 98040 lei. Suma TVA va fi înregistrată în aceleaşi registre despre care s-a vorbit deja, iar formulele contabile vor fi întocmite ca şi în exemplul precedent.

3.8. Contabilitatea TVA în livrările cu plata în rate

Uneori furnizorul şi cumpărătorul (beneficiarul de servicii, lucrări) acordă condiţii de plată în rate a valorilor materiale şi/sau serviciilor. În acest caz este important de a determina corect momentul de înregistrare a TVA drept obligaţie fiscală. În contextul dat art.108 (1), (4) şi (6) din Codul fiscal prevede că data înregistrării obligaţiei fiscale se consideră data livrării produselor finite, mărfurilor, serviciilor. Când acestea sunt livrate regulat pe parcursul unei anumite perioade de timp stipulate în contract, data livrării se

Scanned with OKEN Scanner

consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii fiecărei plăți regulate în dependență de faptul ce are loc mai înainte.

Este evident că în livrările cu plata în rate mai întâi va fi scrisă factura fiscală la valoarea totală a produselor finite, mărfurilor, serviciilor, dreptul patrimonial asupra cărora deja a trecut de la furnizor (prestator de servicii) la cumpărător (beneficiar de servicii). Deoarece recunoaşterea venitului are loc în baza principiului specializării exerciţiului indiferent de modul şi perioada achitării creanţei şi datoriei fiscale privind TVA acestea vor fi reflectate respectiv. Mai mult ca atât, deşi contravaloarea mărfii, produselor finite, serviciilor vândute va fi achitată în rate – cu amânarea unei părţi a acesteia pe o perioadă prevăzută în contract, datoria la buget privind TVA va fi înregistrată integral în momentul recunoaşterii venitului.

Plata în rate sau cu acordarea creditului marfar (comercial) poate fi negociată de către părţile contractante în două variante:

a) cu calcularea şi încasarea unei dobânzi pentru amânarea achitării unei părţi a valorii livrării pe o perioadă stabilită;
b) fără calcularea şi încasarea acestei dobânzi.

În prima variantă suma TVA va fi înregistrată în baza facturii fiscale din valoarea livrării în momentul vânzării.

Dat fiind faptul că suma dobânzii calculate pentru creditul marfar acordat (conform condiţiilor contractuale amânarea achitării contravalorii lotului de produse se califică drept acordare de credit pe o perioadă negociată) este legat de vânzarea produselor, această sumă se recunoaşte drept venit din vânzări. Deoarece suma TVA se determină din mărimea venitului ce urmează a fi recunoscut de către vânzător principalul constă în determinarea corectă a acestui venit. Conform art.10 din S.N.C. 18 "Venitul" în cazul comercializării valorilor materiale, serviciilor pe credit suma nominală a încasărilor viitoare de mijloace băneşti, respectiv suma venitului constatat va fi mai mare decât valoarea venală cuprinzând:

a) venitul din vânzarea mărfurilor, serviciilor, care se evaluează prin scontarea tuturor încasărilor viitoare de mijloace băneşti în baza cotei procentuale estimative (imputabile);
b) venitul sub formă de dobânzi care reprezintă diferenţa dintre venitul din vânzarea mărfurilor, serviciilor şi suma nominală a încasărilor viitoare de mijloace băneşti.

Scanned with OKEN Scanner

Drept rată a dobânzii pentru scontarea încasărilor viitoare de mijloace băneşti se ia:

a) rata dobânzii existentă pentru activele sau datoriile financiare cu un nivel analog al riscului creditar sau
b) rata dobânzii care scontează valoarea nominală a activului sau datoriei financiare până la preţul curent al mărfurilor şi serviciilor la vânzarea acestora contra numerar.

Exemplu. *O întreprindere a vândut produse finite la valoare de 40 000 lei fără TVA, suma TVA constituie 8 000 lei, achitarea fiind negociată în două rate – 40% sau 19200 lei (48 000 x 0,4) peste 3 zile după scrierea facturii fiscale, celelalte 60% sau 28 800 lei după 3 luni din data vânzării produselor. Costul efectiv al produselor vândute a fost determinat în mărime de 33 000 lei, dobânda anuală negociată fiind de 16%.*

Conform acestor date în contabilitatea vânzătorului vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. *Se cuvine de încasat de la cumpărător:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea livrării, inclusiv TVA – 48 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 40 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 8 000 lei.

2. *Casarea costului efectiv (valorea de bilanţ) a produselor vândute:*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 33 000 lei

Credit 216 "Produse" (la vânzarea mărfurilor – 217 "Mărfuri") – 33 000 lei.

3. *Achitarea TVA (8000 lei) la buget la sfârşitul lunii dacă în luna gestionară alte operaţii care ar modifica suma TVA lipsesc:*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 8 000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti în funcție de faptul, din care cont a fost efectuată virarea – 8 000 lei.

4. *Calcularea dobânzii pentru acordarea creditului marfar în mărime de 1843,20 lei (28 800 x 0,16 x 12/3) inclusiv TVA – 307,20 lei (1128 : 6)*[1]*:*

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 1843,20 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 1536 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 307,20 lei.

5. *Încasarea de la client a plății aferente primei rate (contravaloarea produselor în mărime de 19 200 lei şi TVA aferentă – 3840 lei, total 23040 lei):*

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti – 23 040 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 23 040 lei.

6. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea contravalorii produselor din a doua rată şi a dobânzii aferente 30643,20 lei (28800 + 1843,20):*

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 30643,20 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale, 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 30643,20 lei.

Virarea mijloacelor băneşti în achitarea TVA la buget la sfârşitul lunii (perioadei fiscale) va fi efectuată prin înregistrarea contabilă enunțată.

---

[1] În cazul dat apar două probleme. Prima – dobânda, fără îndoială, trebuie de recunoscut drept venit, însă reprezintă oare ea venit din vânzări? Nu ar fi mai bine de recunoscut suma dobânzii drept alte venituri operaționale? A doua - reprezintă oare valoarea impozabilă cu TVA suma dobânzii? Poate e cazul de a nu calcula TVA din suma dobânzii aferente.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă părţile contractante stabilesc condiţiile de plată în rate a produselor, mărfurilor sau serviciilor fără aplicarea unor dobânzi, înregistrările contabile se simplifică. Apare necesitatea reflectării venitului din vânzări, sumei TVA drept obligaţie fiscală, achitării creanţei şi datoriei fiscale aferente TVA.

3.9. Contabilitatea TVA în livrările efectuate la achitarea retribuirii muncii

Din cauza situaţiei financiare dificile unele unităţi economice practică achitarea salariilor personalului prin oferirea produselor finite, mărfurilor. Prevederile art.99 (5) din Codul fiscal califică mărfurile de producţie proprie, serviciile livrate în contul retribuirii muncii angajatului drept livrări impozabile. Valoarea impozabilă a acestei livrări o constituie valoarea la preţ de piaţă, care se determină în conformitate cu art.5 (24) din Codul fiscal. Aici, în particular, se menţionează că preţul de piaţă se determină în baza interacţiunii cererii şi ofertei pe piaţa comerţului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei acestora – în urma tranzacţiilor încheiate între persoanele ce nu sunt coproprietari sau persoane interdependente.

Drept surse de informaţii despre preţurile de piaţă la momentul livrării servesc:

- informaţia organelor de statistică şi a organelor care reglementează formarea preţurilor, iar în cazul lipsei acesteia –
- informaţia publicată în presă sau adusă la cunoştinţă opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă, iar în cazul lipsei acesteia –
- informaţia oficială şi/sau data publicităţii despre cotările bursiere (tranzacţiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vânzătorului. În caz de lipsă a bursei apropiate – preţurile de la o altă bursă.

De menţionat, că valoarea produselor finite, mărfurilor, serviciilor calculată la preţ de piaţă, include şi TVA. Drept sumă a salariului lucrătorului întreprinderii, care trebuie să fie achitată în formă naturală, serveşte salariul spre plată, indicat în lista de plată. Cu alte cuvinte, acest indicator este egal cu suma totală a salariului

Scanned with OKEN Scanner

calculat în luna gestionară diminuat cu suma impozitului pe venit în conformitate cu cota acestuia stabilită de Legea bugetului a R.M. pe anul respectiv, suma cotizațiilor de membru al sindicatelor (1%), suma reținută (2%) în Fondul social şi 2% pentru asistența medicală.

Prin urmare, pentru a determina volumul produselor, mărfurilor, serviciilor care urmează să fie oferite lucrătorului unității economice în achitarea salariului este necesar:

- de calculat suma salariului spre plată în perioada în care se efectuează plata;
- de determinat prețul inclusiv TVA pentru valorile materiale, servicii oferite;
- de raportat suma salariului spre plată, inclusiv TVA către prețul bunului material;
- de calculat suma TVA prin raportarea valorii impozabile (salariului spre plată) la 6 sau de aplicat cota de 16,67%.

***Exemplu**. Să admitem, că după reținerile prevăzute de legislație suma salariului spre plată a muncitorului Coşuleanu E. în luna curentă constituie 660 lei, prețul (inclusiv TVA) unei unități de produse finite spre achitarea salariului – 12,00 lei, cantitatea de unități ale acestui produs – 55 (660 : 12), suma TVA – 110 lei (660 : 6).*

Valoarea totală a produselor finite oferite în achitarea salriilor personalului este egală cu 102 000 lei, inclusiv TVA – 17 000 lei, costul efectiv al produselor – 62 000 lei.

În baza acestor condiții vor urma înregistrările contabile:

1. Reflectarea venitului din oferirea produselor personalului în achitarea datoriei salariale:

Debit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – la valoarea produselor inclusiv TVA – 102 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 85 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 17 000 lei.

2. Casarea costului efectiv al produselor finite:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 62 000 lei

Credit 216 "Produse" (în cazul oferirii mărfurilor sau serviciilor se vor credita conturile 217 "Mărfuri", 811 "Producția de bază" sau 812 "Activități auxiliare") – 62 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

3. Trecerea în cont în stingerea reciprocă a creanţelor şi datoriilor salariale:

Debit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – 102 000 lei

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" – 102 000 lei.

Însă această variantă de reflectare a operaţiilor examinate nu este lipsită de unele dezavantaje. Respectarea întocmai a cerinţelor contabilităţii necesită deschiderea conturilor analitice în desfăşurarea contului sintetic 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" care la rândul său dublează evidenţa analitică. Dacă conturile analitice nu vor fi deschise, datele evidenţei analitice cu datele contului sintetic nu vor coincide. În afară de aceea stingerea reciprocă a creanţelor şi a datoriilor salariale prin trecerea în cont (înregistrarea contabilă 3) este în plus.

Înlăturarea dezavantajelor menţionate poate fi realizată prin întocmirea formulei contabile, care ar exprima recunoaşterea venitului prin diminuarea directă a datoriei salariale:

Debit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – la valoarea produselor la preţ de piaţă inclusiv TVA – 102 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 85 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 17 000 lei.

Această înregistrare contabilă este determinată chiar de următoarea definiţie: venitul e un aflux global de avantaje economice în cursul perioadei de gestiune, care rezultă din procesul activităţii ordinare a întreprinderii sub formă de majorare a activelor sau diminuare a datoriilor.

Aşadar, recunoaşterea venitului în măsură egală prevede sau majorarea activelor – creanţelor persoanelor juridice şi/sau fizice condiţionate de vânzarea unor bunuri materiale, servicii, sau diminuarea datoriei întreprinderii faţă de alţi creditori (persoane juridice, fizice inclusiv personalul întreprinderii).

Menţionăm, că diminuarea datoriei se permite numai în cadrul mărimii acesteia. Dacă suma diminuării va depăşi suma datoriei, în contul de pasiv la sfârşitul lunii va apărea sold debitor, care necesită o înregistrare contabilă suplimentară în scopul întocmirii bilanţului

Scanned with OKEN Scanner

contabil. Însă apariţia acestei situaţii anticipat este "preântâmpinată", deoarece livrarea produselor, mărfurilor, serviciilor este efectuată la valoarea (inclusiv TVA), ce nu depăşeşte suma salariului spre plată.

Unitatea economică ce achită salariile personalului prin oferirea bunurilor materiale, serviciilor va scrie o factură fiscală la valoarea totală a acestora reflectând codul nomenclator, denumirea produselor, mărfurilor, preţul, cota TVA, suma TVA. Factura fiscală nu se scrie pentru fiecare salariat. În registrul de evidenţă a livrărilor înregistrările vor fi făcute în baza facturii fiscale.

În contabilitatea financiară în registrul de evidenţă analitică a decontărilor cu personalul înregistrările aferente plăţii salariului vor fi făcute în baza listei de plată, indicând suma (valoarea produselor, mărfurilor la preţ de piaţă inclusiv TVA). Valoarea totală a produselor, mărfurilor livrate, inclusiv TVA, şi suma TVA vor fi reflectate separat în registrul de evidenţă sintetică a veniturilor (rulajele din creditul conturilor 611 şi 534 în contrapartidă cu conturile 227 şi 531). În cazul recunoaşterii venitului prin majorarea activelor (debitarea contului 227) suma creanţei totală va fi trecută în cont în stingerea reciprocă a acesteia şi a datoriei salariale în registrul de evidenţă a creanţei (debit contul 531 şi credit contul 227).

3.10. Contabilitatea TVA în operaţiile de returnare şi reducere de preţ a produselor (mărfurilor) vândute

În practica comercială sunt posibile returnări (parţiale sau integrale) şi reduceri de preţ a produselor, mărfurilor recunoscute la vânzător drept vândute. Ca motive de a reduce preţul pot servi livrarea bunurilor de o calitate mai proastă decât cea indicată în contract, nerespectarea termenului de livrare a bunurilor sau aplicarea altor preţuri decât cele prevăzute în contract etc. Este evident că returnările de mărfuri şi reducerile de preţ ale acestora diminuează (iar în cazul returnării integrale – anulează) valoarea livrării impozabile respectiv şi suma TVA aferentă care se recunosc şi în scopuri fiscale. Astfel, art.98 (a) şi (b) din Codul fiscal prevede ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile dacă această livrare a fost în totalitate sau parţial restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea sau valoarea livrării impozabile aprobată anticipat s-a schimbat ca rezultat al schimbului preţurilor. Această ajustare poate fi

Scanned with OKEN Scanner

reflectată în registrele respective numai în cazul existenței documentelor justificative respective, cum ar fi procesul-verbal de reducere a prețurilor sau procesul-verbal de necorespundere a calității produselor (mărfurilor), procesul-verbal de returnare, factura de expediție scrisă de cumpărător, factura fiscală etc.

Relațiile întreprinderii-furnizor cu bugetul în privința calculului şi plății TVA în cazurile returnării parțiale sau integrale sunt expuse în scrisoarea Ministerului Finanțelor al R.M. nr.(10-13-02/1-360) 26 din 20.07.2000. Modul de perfectare documentară a ajustărilor valorii este prevăzut de art.98 din Codul fiscal. În el sunt făcute unele concretizări care se conțin în scrisoarea Ministerului Finanțelor nr.(10-13-02/1-5309)48 din 01.01.2002. Conform acestor scrisori în cazul returnării de produse finite, mărfuri subiectului impozabil care a înfăptuit livrarea, cumpărătorul scrie o factură de expediție. În baza acestei facturi furnizorul la rândul său scrie o factură fiscală indicând denumirea produselor (mărfurilor) returnate, iar prețul şi valoarea se reflectă cu semnul minus. Conform acestei facturi fiscale furnizorul face înregistrări în Registrul de evidență a livrărilor cu cifre negative, iar cumpărătorul primind această factură de asemenea va face înregistrări în Registrul de evidență a procurărilor cu cifre negative.

Informația aferentă returnării valorilor materiale care se conțin în facturile de expediție se reflectă în rd.4 "Documente anexate ale facturii fiscale".

Modul de contabilizare a returnărilor şi reducerilor de prețuri ale mărfurilor (produselor) vândute este examinat în literatura periodică[1]. El determină modul de evaluare a returnărilor de produse, mărfuri, suma cu care se diminuează valoarea impozabilă, TVA aferentă etc. Înregistrările contabile sunt determinate de următorii factori:

a) perioada în care a avut loc returnarea de produse (mărfuri) sau reducerea de preț;
b) gradul de utilitate a produselor (mărfurilor) returnate;
c) sursa de compensare a pierderilor rezultate din returnarea produselor (mărfurilor) şi reducerilor de preț;
d) returnarea produselor (mărfurilor) a fost efectuată până la sau după achitarea contravalorii acestora.

---

[1] Cazacu Iu., Nederiță A.. Cu privire la contabilitatea returnărilor şi reducerea mărfurilor (produselor) vândute // Contabilitate şi audit, 1998, nr.10.

Scanned with OKEN Scanner

Să examinăm influenţa acestor factori:

1. Perioada în care a avut loc returnarea produselor, reducerea de preţ.

Returnarea mărfurilor, produselor poate fi efectuată de către cumpărător (consumator):

- în perioada gestionară, în care a fost efectuată livrarea;
- în perioada ulterioară după perioada în care a fost efectuată livrarea.

Dacă returnarea sau reducerea de preţuri a produselor, mărfurilor livrate a avut loc în aceiaşi perioadă, în care au fost recunoscute ca vândute, acestea (returnare, reducere) vor fi reflectate în contabilitate şi în rapoartele financiare în perioada gestionară. Prin urmare, în această perioadă va avea loc micşorarea:

- venitului cu valoarea (fără TVA) şi accize a produselor, mărfurilor returnate sau cu suma diminuării preţurilor;
- costului vânzărilor cu costul efectiv al produselor, mărfurilor returnate;
- obligaţiei fiscale privind TVA aferente valorii produselor, mărfurilor returnate sau reducerii de preţ;
- creanţelor sau majorarea datoriei cu valoarea produselor, mărfurilor la preţ de vânzare (inclusiv TVA şi accize) returnate sau cu suma reducerii de preţ.

Cheltuielile (de transport, încărcare, descărcare) privind returnarea produselor, mărfurilor vor fi considerate ca pierderi, iar valoarea realizabilă netă a acestor produse, mărfuri va fi reflectată ca o micşorare a acestor pierderi.

Dacă returnarea sau reducerea de preţuri a produselor, mărfurilor a fost efectuată în perioada ulterioară perioadei de gestiune[1] (după perioada în care a avut loc vânzarea acestora), pentru perioada expirată în realitate au fost întocmite şi prezentate rapoartele financiare. Prin urmare, în aceste rapoarte a fost recunoscută mărimea cheltuielilor şi veniturilor aferente uneia şi aceleiaşi livrări, neprevăzând că va urma careva returnare sau reducere de preţ. Stricta respectare a principiului periodicităţi nu admite nici o corectare a cheltuielilor şi veniturilor aferente perioadei precedente în rapoartele financiare pentru această perioadă.

---

[1] Perioada de gestiune se consideră trimestru, deoarece actualmente rapoartele financiare sunt prezentate de către unităţile economice trimestrial şi anual.

Scanned with OKEN Scanner

Diferența dintre valoarea de vânzare a produselor (mărfurilor) returnate şi costul acestora se recunoaşte drept pierderi (cheltuieli).

Valoarea realizabilă netă a produselor, mărfurilor returnate va fi reflectată la micşorarea pierderilor (cheltuielilor) numite. În mod respectiv TVA aferentă valorii produselor, mărfurilor returnatre, sau reducerii de preț, va fi reflectată ca o micşorare a obligației fiscale.

2. Gradul de utilitate a produselor, mărfurilor returnate.

Produsele, mărfurile returnate de către cumpărători pot fi utile şi inutile, sau reprezintă rebut. Cele utile sunt evaluate şi înregistrate la intrări la cost efectiv (cost la care au fost evaluate fiind recunoscute drept vândute). Produsele, mărfurile recunoscute drept rebut se vor evalua la valoarea realizabilă netă. Evident că şi suma TVA trebuie de reflectat în aceste operații ca o ajustare.

3. Sursa de compensare a pierderilor rezultate din returnarea produselor, mărfurilor şi reducerilor de preț.

Furnizorul produselor, mărfurilor poate să recupereze pierderile cauzate de returnări sau reduceri de preț ale acestora pe seama provizioanelor (rezervelor) preventiv constituite sau pe seama cheltuielilor comerciale nemijlocit dacă în prealabil n-au fost constituite provizioane (rezerve) în acest scop. În funcție de aceste variante şi se vor întocmi formulele contabile aferente înregistrării pierderilor rezultate din returnări sau reduceri de preț ale produselor, mărfurilor vândute.

4. Returnarea sau reducerea de preț a mărfurilor, produselor vândute are loc până la sau după achitarea contravalorii acestora.

Dacă returnarea produselor, mărfurilor sau reducerea de preț a fost efectuată până la achitarea acestora de către cumpărător, înregistrarea aferentă va fi reflectată prin diminuarea creanței. Când returnarea sau reducerea de preț a avut loc după achitarea contravalorii produselor, mărfurilor, înregistrarea aferentă va cuprinde majorarea concomitentă a datoriei furnizorului față de cumpărător, deoarece creanța cumpărătorului fusese stinsă deja la achitarea acestuia.

În scopul contabilității operațiilor condiționate de returnarea şi reducerile de preț la produsele, mărfurile vândute se aplică contul 822 "Returnarea şi reducerea prețurilor la mărfurile vândute". Pierderile care se determină ca diferența dintre rulajele din debitul şi creditul acestui cont vor fi atribuite la diminuarea provizioanelor (rezervelor)

Scanned with OKEN Scanner

sau nemijlocit la cheltuieli comerciale în funcţie de varianta stabilită de întreprindere în privinţa recuperării acestora.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" la 3 decembrie 2003 a vândut cumpărătorului "Lăstăraş" mărfuri în valoare de 140 000 lei (fără TVA), costul efectiv al acestora constituia 96 000 lei, suma TVA – 28 000 lei. Din cauza calităţii proaste un lot de mărfuri a fost returnat furnizorului (conform facturii de expediţie şi facturii fiscale scrise cu cifre negative de către furnizor) la preţ de vânzare de 10 000 lei fără TVA, suma TVA – 2000 lei. Costul efectiv al mărfurilor returnate constituie 6857 lei (calculul contabilităţii), valoarea realizabilă netă este de 2500 lei. Conform condiţiilor contractuale şi contractului suplimentar pentru unele mărfuri a avut loc o reducere de preţ de 3600 lei, inclusiv TVA, suma TVA – 600 lei. Să admitem că adaosul comercial (în comerţul cu amănuntul) aferent returnării de mărfuri constituie 11 000 lei.*

La returnarea mărfurilor furnizorul "Speranţa" a suportat următoarele cheltuieli:

- *salariile muncitorilor la încărcarea, descărcarea produselor (mărfurilor) – 300 lei;*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală – 87 lei;*
- *serviciile de transportare a mărfurilor returnate (borderou de repartizare a serviciilor transportului auto) – 150 lei, total – 537 lei.*

Să examinăm returnarea mărfurilor şi reducerea de preţ efectuată:

- *în decembrie 2003 cu divizarea până la şi după achitarea contravalorii bunurilor;*
- *în ianuarie 2004 cu ramificare până la şi după achitarea bunurilor.*

Ambele variante vor fi examinate în condiţiile în care sursa de recuperare a pierderilor din returnarea şi reducerea de preţ a mărfurilor o constituie provizioanele (rezervele) sau nemijlocit cheltuielile comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile condiţionate de returnarea şi reducerea de preţ a produselor (mărfurilor) vândute:

Conţinutul operaţiei	Suma, lei	Returnarea şi reducerea de preţ efectuată în:			
		decembrie 2003		ianuarie 2004	
		Corespondenţa conturilor			
		Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
1. Recunoaşterea venitului, creanţei şi TVA drept datorie la buget:					
la valoarea de piaţă,	168000	221,223, 229	-	221,223, 229	-
inclusiv TVA	140000	-	611	-	611
la suma venitului	28000	-	534[1]	-	534
la suma TVA aferentă					
2. Casarea costului efectiv al produselor (mărfurilor) vândute	96000	711	216, 217	711	216, 217
3. Decontarea adaosului comercial (în comerţul cu amănuntul)	11000	821	217	821	217
4. Recunoaşterea pierderilor condiţionate de returnarea mărfurilor la valoarea acestora la preţ de piaţă fără TVA şi trecerea în cont a sumei TVA aferente:					
a) până la achitarea contravalorii mărfurilor:					
- la valoarea fără TVA	10000	822	-	822	-
- la suma TVA	2000	534	-	534	-
- la suma totală, inclusiv TVA	12000	-	221,223, 229	-	221,223, 229
b) după achitarea contravalorii mărfurilor:					
- la valoarea fără TVA	10000	822	-	822	-
- la suma TVA	2000	534	-	534	-
- la suma totală, inclusiv TVA	12000	-	521, 522, 539	-	521, 522, 539
5. Înregistrarea mărfurilor returnate la intrări la valoarea realizabilă netă	2500	216,217	822	216,217	822
6. Casarea adaosului comercial aferent mărfurilor returnate anterior recunoscute ca vândute (11000:140000 x 10000)	586	217	821	217	821

[1] Aici şi în următoarele cazuri ale acestui exemplu se are în vedere contul 534, subcontul 5342

Scanned with OKEN Scanner

7. Recunoaşterea pierderilor din reducerea de preţ a mărfurilor: *a) până la achitarea contravalorii acestora:* *- la suma reducerii de preţ fără TVA [(3600-(3600:6)]* *- la suma TVA aferentă* *- la suma totală, inclusiv TVA*	 *3000* *600* *3600*	 *822* *534* -	 - - *221,223, 229*	 *822* *534* -	 - - *221,223, 229*
b) după achitarea contravalorii mărfurilor: *- la suma reducerii fără TVA* *- la suma TVA* *- la suma totală, inclusiv TVA*	 *3000* *600* *3600*	 *822* *534* -	 - - *521,522, 539*	 *822* *534* -	 - - *521, 522, 539*
8. Încasarea mijloacelor băneşti: *a) până la returnarea şi reducerea de preţ a mărfurilor*	*168000*	*242, 243, 244*	*221, 223, 229*	*242, 243, 244*	*221, 223, 229*
b) după returnarea şi reducerea de preţ a mărfurilor: (168000-12000-3600)	*152400*	*242, 243, 244*	*221, 223, 229*	*242, 243, 244*	*221, 223, 229*
9. Virarea din contul de decontare sau oferirea altor active în achitarea datoriei întreprinderii "Speranţa" faţă de cumpărător aferentă valorii mărfurilor returnate şi reducerii de preţ când cumpărătorul se achită până la returnare	*15600*	*521, 522, 539*	*242, 243, 244, 221, 229*	*521, 522, 539*	*242, 243, 244, 221, 229*
10. Reflectarea cheltuielilor legate de returnarea mărfurilor: *- salariile calculate muncitorilor* *- contribuţiile pentru asigurările sociale şi medicale* *- serviciile transportului auto propriu*	 *300* *87* *150*	 - - -	 *531* *533* *812*	 - - -	 *531* *533* *812*
Total	*537*	*822*	-	*822*	-
11. Ajustarea venitului din vânzări în perioada gestionară (decembrie) la valoarea mărfurilor returnate şi suma reducerii					

Scanned with OKEN Scanner

de preț fără TVA (10000+3000)	*13000*	*611*	*822*	-	-
12. Ajustarea costului vânzărilor mărfurilor returnate în perioada gestionară	*6857*	*822*	*711*	-	-
13. Decontarea pierderilor definitive condiționate de returnarea și reducerea prețurilor mărfurilor pe seama: a) cheltuielilor comerciale: în decembrie 2003 (3000+10000-2500-13000+6857)	*4357*	*712*	*822*	-	-
în ianuarie 2004 (3000+10000-2500)	*10500*	-	-	*712*	*822*
b) provizioanelor constituite: în decembrie 2003	*4357*	*538*	*822*	-	-
în ianuarie 2004	*10500*	-	-	*538*	*822*

Din înregistrările contabile întocmite conform condițiilor exemplului rezultă că în perioada gestionară (decembrie 2003) întreprinderea-furnizor (dacă alte operații nu vor fi) va achita la buget TVA în sumă de 25400 lei (28000 – 2000 – 600) din cauza diminuării obligațiilor condiționate de returnarea și reducerea prețurilor mărfurilor vândute până la achitarea creanței de către cumpărător. În al doilea caz (când returnarea mărfurilor a fost efectuată în perioada gestionară ulterioară - ianuarie 2004) la buget se va achita TVA în sumă de 28 000 lei. În această perioada gestionară suma TVA în mărime de 2600 lei va fi trecută în cont.

Înregistrările contabile 11 și 12 se întocmesc numai în cazul returnării sau reducerii de preț a produselor (mărfurilor) în perioada gestionară (recunoașterii venitului din vânzări și costului vânzărilor). Însă aceste înregistrări pot fi întocmite și prin cifre negative (de stornare) sau în modul opus, și anume:

11) ajustarea (diminuarea) venitului deja recunoscut:

Debit 822 „Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute" – (13 000 lei)

Credit 611 „Venituri din vânzări" – (13 000 lei;)

12) ajustarea (diminuarea) costului vânzărilor:

Debit 711"Costul vânzărilor" – (6857 lei)

Scanned with OKEN Scanner

Credit 822 „Returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute" – (6857 lei).

Această variantă reflectă mai corect destinaţia conturilor 611 şi 711 determinată de Normele metodologice de aplicare a conturilor contabile. Pe parcursul perioadei gestionare ele nu se vor debita, respectiv credita, în afară de decontarea veniturilor şi cheltuielilor la sfârşitul anului gestionar. Rezultatul financiar însă va fi acelaşi.

Cazul analizat dispune de următoarele avantaje:

- *suma TVA aferentă valorii mărfurilor returnate (2000 lei) şi TVA privind suma reducerii de preţ (600 lei) se reflectă direct ca trecere în cont prin diminuarea creanţelor (debit contul 534, subcontul 5342 şi credit unul din conturile 221, 223 sau 229). Astfel se micşorează numărul înregistrărilor contabile, iar în contul 822 sumele TVA condiţionate de returnările de mărfuri sau de reducerile de preţ nu vor fi reflectate ca element ce nu constituie pierderi (oper.4 şi 9). În afară de aceasta, se înlătură neconcordanţă între modul de ajustare a TVA, determinată din valoarea mărfurilor returnate şi suma reducerii de preţ a mărfurilor anterior recunoscute ca vândute în registrele fiscale şi modul de reflectare în registrele contabilităţii financiare:*
- *Sumele TVA respective (2000 şi 600 lei) vor fi înregistrate:*
  - *în Registrul de evidenţă a livrărilor în scopuri fiscale, în baza facturii fiscale*
  - *suplimentare cu cifre negative;*
  - *în registrele contabilităţii financiare în evidenţa analitică a creanţelor şi a datoriei întreprinderii faţă de buget prin trecerea în cont a sumei TVA (debit contul 534, subcontul 5342 în contrapartidă cu contul 221, 223 sau 229):*

Modul de înregistrare a ajustărilor condiţionate de returnare a produselor (mărfurilor) şi reducirile de preţ a acestora în baza informaţiilor din exemplul examinat este prezentat în extrasele din registrele de evidenţă a procurărilor şi livrărilor la furnizor şi cumpărător (tab. 3.2 şi 3.3).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.2

Extras din Registrul de evidenţă a livrărilor din decembrie 2003 (la furnizor "Speranţa")

(lei)

Numărul şi seria facturii fiscale	*Data eliberării*	*Consumatorul*	*Scurtă caracteristică a livrării*	*Valoarea livrării fără TVA*	*Suma TVA*
2758914	*3.12*	*"Lăstăraş"*	*Livrare de produse finite*	*140 000*	*28 000*
2758976	*18.12*	*"Lăstăraş"*	*Returnarea produselor*	*-10 000*	*-2000*
2758976		*"Lăstăraş"*	*Reducere de preţ*	*-3000*	*-600*
...	...	...	...	...	...
Total				***1560 500***	***312 100***

Tabelul 3.3

Extras din Registrul de evidenţă a procurărilor din decembrie 2003 (la cumpărător "Lăstăraş")

(lei)

Numărul şi seria facturii fiscale	*Data eliberării*	*Furnizorul*	*Scurtă caracteristică a procurărilor*	*Valoarea procurării fără TVA*	*Suma TVA*
2758914	*3.12*	*"Speranţa"*	*Procurare de materiale*	*140 000*	*28 000*
2758976	*18.12*	*"Speranţa"*	*Returnarea parţială a materialelor*	*-10 000*	*-2000*
2758976		*"Speranţa"*	*Reducere de preţ procesul-verbal nr.75*	*-3000*	*-600*
...	...		...	...	...
Total				***985 700***	***197 140***

Sunt posibile şi alte variante de întocmire a înregistrărilor contabile.

E ştiut că Declaraţia cu privire la taxa pe valoarea adăugată se completează în baza totalurilor calculate în Registrul de evidenţă a procurărilor. Prin urmare în declaraţia enunţată în decembrie 2003 în rândul "Livrări impozabile de mărfuri şi servicii incluse la preţ redus" se va reflecta suma TVA de 25400 lei (28000 – 2600) în cazul returnărilor de bunuri materiale şi reduceri de preţuri ce au avut loc

Scanned with OKEN Scanner

în aceeaşi lună. Dacă aceste returnări sau reduceri au fost efectuate în ianuarie 2004, în declaraţia numită din decembrie 2003 va fi reflectată în acelaşi rând suma TVA de 28 000 lei, iar în cea din ianuarie 2004 – suma TVA de 2600 lei cu cifre negative.

3.11. Contabilitatea TVA în tranzacţiile de arendă (chirie)

În Republica Moldova arenda (chiria) în ultimii ani este larg răspândită. În majoritatea cazurilor se închiriază mijloace fixe (maşini, utilaje, clădiri) şi terenuri.

Operaţiile de arendă sunt reglementate de următoarele acte normative cum sunt Codul civil, Legea Republicii Moldova cu privire la arendă nr.198-XV din 15 mai 2003 (în agricultură), Legea bugetului pe anul respectiv, Codul fiscal, S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)", Codul funciar (arenda terenurilor) şi alte documente legislative.

Arenda activelor materiale pe termen lung şi celor nemateriale este perfectată prin următoarele documente:

- contractul de arendă încheiat în scris cu indicarea termenului de arendă, părţilor contractante, suma plăţii pentru arendă etc.;
- procesul-verbal de primire – predare a mijloacelor fixe şi altor elemente patrimoniale;
- factura de expediţie (la transmiterea în arendă a activelor materiale pe termen lung);
- factura fiscală (în cazul calculării lunare sau trimestriale a plăţii pentru arendă);
- calculele contabilităţii aferente determinării plăţii pentru arenda şi/sau notă de contabilitate;
- documentele de plată în efectuarea decontărilor (dispoziţia de plată, ordinul sau bonul de plată etc.);
- contract de subarendă a terenurilor agricole;
- contract de cumpărare-vânzare a patrimoniului (în cazul răscumpărării elementelor patrimoniale arendate) şi alte documente.

Scanned with OKEN Scanner

În conformitate cu art.93 (4) din Codul fiscal darea proprietății în arendă, transmiterea drepturilor, inclusiv pe bază de leasing, privind folosirea oricăror mărfuri contra plată cu plată parțială sau gratuit se consideră livrare impozabilă.

În prevederile SNC 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)" se examinează problemele contabilității a două tipuri de arendă: operațională şi finanțată.

Arenda, în condițiile căreia riscurile şi avantajele economice în utilizarea şi deținerea activelor arendate rămân pe seama arendatorului, se consideră operațională. Factorul determinant în arenda operațională îl constituie restituirea arendatorului activelor arendate la expirarea termenului de arendă. Arenda operațională nu prevede răscumpărarea activelor arendate, acestea rămânând în componența elementelor patrimoniale ale arendatorului.

Arenda care prevede că partea dominantă a riscurilor şi avantajelor economice aferente utilizării şi deținerii activelor arendate trec de la arendator la arendaş se numeşte finanțată. La expirarea duratei de arendă arendaşul are dreptul să răscumpere activele arendate la un preț preferențial mai mic decât cel de piață. Astfel aceste active trec în componența patrimoniului arendaşului.

Contabilitatea TVA în arenda operațională

În arenda operațională suma TVA se determină din mărimea plății pentru arendă.

Plata pentru arenda terenurilor agricole reprezintă o recompensă care se prevede să fie plătită arendatorului pentru utilizarea terenului predat în arendă.

Plata pentru arenda activelor pe termen lung (exclusiv terenurile) este o recompensă care se plăteşte arendatorului pentru utilizarea acestor active (exclusiv terenurile) luând în considerare valoarea lor, uzura şi alte elemente.

La determinarea plății pentru arendă a activelor (exclusiv terenurile) unitățile economice se conduc de prevederile Legii bugetului de stat pe anul respectiv (de regulă anexa 9 la această lege).

Indiferent de tipul de arendă, art.90 (1) şi (2) din C.F. prevede ca fiecare persoană care desfăşoară activitate de antreprenoriat care achită plata pentru activele primite în arendă să rețină ca parte a impozitului pe venit în mărime de 5% concomitent fiind trecută în cont din plata fără TVA care urmează să fie achitată sau care-i

Scanned with OKEN Scanner

achitată. Suma impozitului pe venit reţinut la sursa de plată, conform art.92 (1) din Codul fiscal, trebuie să fie achitată la buget în timp de 10 zile după expirarea lunii gestionare. Acestea sunt principalele reguli în conformitate cu care se întocmesc înregistrările contabile.

Exemplu. *Arendatorul "Granit" a predat arendaşului "Struguraş" în arendă pe 5 ani o clădire pentru oficiu a cărei valoare de intrare constituie 800 000 lei, suma uzurii lunare este de 1320 lei, plata pentru arendă fiind stabilită de 5000 lei fără TVA (lunar). Arendaşul din mijloacele proprii a făcut reparaţia curentă a clădirii. Lucrările au fost efectuate în antrepriză, a căror valoare de deviz constituie 15000 lei, inclusiv TVA.*

Conform acestor condiţii vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

La arendator

1. Predarea în arendă a clădirii:

Debit 123 "Mijloace fixe", subcontul 1231 "Clădiri", cont de gradul III "Clădiri predate în arendă" – 800 000 lei

Credit 123 "Mijloace fixe", subcontul 1231 "Clădiri" – 800 000 lei.

2. Calcularea uzurii clădirii:

Debit 714 "Alte cheltuieli operaţionale" – 1320 lei

Credit 124 "Uzura mijloacelor fixe" – 1320 lei.

3. Calcularea plăţii pentru arenda clădirii:

Debit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – la plata pentru arendă, inclusiv TVA – 6 000 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" – la plata pentru arendă recunoscută drept venit – 5000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 1 000 lei.

4. Reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată din suma plăţii de arendă fără TVA în cazul înregistrării prealabile a creanţei – 250 lei (5000 x 0,05)

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 250 lei

Credit 228 "Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate" – 250 lei.

Scanned with OKEN Scanner

5. *Primirea clădirii returnate de către arendaş:*

Debit 123 "Mijloace fixe", subcontul 1231 "Clădiri" – 800 000 lei

Credit 123 "Mijloace fixe", subcontul "Clădiri", cont de gradul III "Clădiri predate în arendă" – 800 000 lei.

6. *Trecerea în cont a impozitului pe venit reţinut pe parcursul anului gestionar (se reflectă la sfârşitul anului) în mărime de 3000 lei (250 x 12):*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3 000 lei

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 3000 lei.

La arendaş

1. *Primirea obiectului arendat:*

Debit 912 "Active materiale pe termen lung arendate" – 800 000 lei.

2. *Calcularea plăţii de arendă:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – la suma plăţii de arendă fără TVA – 5000 lei *(în funcţie de destinaţia obiectului pot fi debitate conturile 813 "Consumuri indirecte de producţie", 712 "Cheltuieli comerciale" şi altele):*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 1000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma totală – 6 000 lei.

3. *Reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată din suma plăţii de arendă fără TVA:*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate", 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 250 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 250 lei.

În cazul achitării plăţii pentru arendă în numerar se va aplica contul 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" sau alt cont.

Scanned with OKEN Scanner

4. *Reflectarea cheltuielilor de reparaţie curentă a clădirii:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 12 500 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2 500 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 15 000 lei.

5. *Virare în achitarea plăţii de arendă diminuată cu impozitul pe venit reţinut şi a datoriei pentru reparaţia curentă – 20 750 lei (6000 – 250 + 15 000):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 "Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate", 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 20750 lei

Credit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar", 244 "Conturi speciale la bancă" – 20 750 lei.

6. *Virare la buget a sumei TVA – 3500 lei (1000+2500) – la sfârşitul lunii şi a impozitului pe venit reţinut – 250 lei – până la data de 10 a lunii ulterioare lunii gestionare (dacă alte operaţii în perioada gestionară n-au avut loc):*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 3750 lei, inclusiv subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice" – 250 lei, 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3500 lei

Credit 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bănci" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 3750 lei.

7. *Returnarea obiectului arendat la expirarea termenului de arendă:*

Credit 912 "Active materiale pe termen lung arendate" – 800 000 lei.

În cazul arendei operaţionale a activelor pe termen lung în baza facturii fiscale scrisă de către arendator periodic (lunar sau trimestrial) suma TVA colectată va fi înregistrată: la arendator – în Registrul de evidenţă a livrărilor; la arendaş – în Registrul de evidenţă a procurărilor – TVA deductibilă.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea TVA în arenda finanţată

În calitate de documente primare în cazul arendei finanţate ale mijloacelor fixe sau altor active pe termen lung servesc aceleaşi documente, ca şi în arenda operaţională. Arenda finanţată cuprinde două componente inerente acestei tranzacţii:

- prestarea serviciului de arendă a elementului patrimonial;
- răscumpărarea mijlocului fix sau altui element patrimonial pe parcursul perioadei de arendă sau la expirarea acesteia contra plată.

Este evident că în arenda finanţată şi TVA se calculează din plata de arendă pentru serviciul prestat (utilizarea activului pe parcursul perioadei prevăzute de contract) şi, respectiv, din valoarea activului răscumpărat de către arendaş.

Exemplu. *Întreprinderea "Granit", conform contractului respectiv, a transmis întreprinderii "Lăstăraş" în arendă finanţată pe 5 ani un autocamion la valoarea de răscumpărare fără TVA (negociată de părţile contractante) de 60 000 lei, valoarea de intrare este de 90 000 lei, suma uzurii acumulate – de 40000 lei. Arendaşul calculează uzura autocamionului conform metodei liniare în baza duratei de funcţionare utilă egală cu termenul de arendă. Plata de arenda anuală constituie 10800 lei fără TVA, a cărei achitare este prevăzută trimestrial. Valoarea de răscumpărare se achită de asemenea trimestrial câte 3000 lei (60 000 : 20), unde 20 este numărul trimestrelor în 5 ani de arendă.*

În baza acestui exemplu vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

Nrop.	*Conţinutul operaţiei*	*Suma, lei*	*Corespondenţa conturilor*			
			la arendator		*la arendaş*	
			Debit	*Credit*	*Debit*	*Credit*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
1	*Înregistrarea valorii de răscumpărare şi a datoriei aferente autocamionului transmis (primit) în arendă:*					
	- la valoarea de răscumpărare, inclusiv TVA (60000+12000)	*72000*	*134*	*-*	*-*	*421*
	- la valoarea de răscumpărare fără TVA	*60000*	*-*	*422*	*123*	*-*

Scanned with OKEN Scanner

	- la suma TVA aferentă	*12000*	*-*	*535*	*226*	*-*
2	*Decontarea uzurii acumulate a autocamionului*	*40000*	*124*	*123*	*-*	*-*
3	*Casarea valorii de bilanţ (90000 –40000)*	*50000*	*141*	*123*	*-*	*-*
4	*Calcularea uzurii lunare a autocamionului (60000:5:12)*	*1000*			*811,812*	*124*
5	*Recunoaşterea cotei curente:* *- a creanţelor (datoriilor) pe termen lung (72000:5)* *- a veniturilor anticipate pe termen lung (60000:5)* *- cheltuielilor anticipate pe termen lung (50000:5)*	*14400* *12000* *10000*	*229* *422* *251*	*134* *515* *141*	*421* *-* *-*	*521, 539* *-* *-*
6	*Recunoaşterea venitului perioadei de gestiune trimestrial din cota curentă anuală (12000:4)*	*3000*	*515*	*621*		
7.	*Recunoaşterea cheltuielilor perioadei (activităţii de investiţii) din cota cheltuielilor anticipate curente (10000:4)*	*2500*	*721*	*251*		
8	*Calcularea TVA trimestrială din valoarea de răscumpărare a autocamionului recunoscută drept venit (3000 x 0,2)*	*600*	*535*	*534*	*534*	*226*
9	*Calcularea plăţii de arendă trimestrial:* *- la suma totală, inclusiv TVA [(10800:4)+(10800:4)x0,2]* *- la suma plăţii de arendă fără TVA (10800:4)* *- la suma TVA (2700x0,2)*	*3240* *2700* *540*	*228* *-* *-*	*-* *622* *534*	*-* *722* *534*	*521, 539* *-* *-*
10	*Reţinerea impozitului pe venit la sursa de plată în mărime de 5% din plata de arendă, fără TVA (2700x0,05)*	*135*	*225*	*228*	*521, 539*	*534*
11	*Încasarea (virarea)*					

Scanned with OKEN Scanner

	mijloacelor băneşti în achitarea: *- valorii de răscumpărare, inclusiv TVA (3000+600)* *- plăţii de arendă diminuată cu impozitul reţinut, inclusiv TVA (3240-135)* *Total*	*3600* *3105* *6705*	*-* *-* *241,242*	*229* *228* *-*	*-* *-* *521,539*	*-* *-* *242, 243*
12.	*La sfârşitul anului se reflectă trecerea în cont a impozitului reţinut (135 x 4)*	*540*	*534*	*225*	*-*	*-*
13	*Achitarea impozitului pe venit până la data de 10 a lunii ulterioare după trimestrul gestionar*	*135*	*-*	*-*	*534*	*242, 244*
14	*Achitarea de către arendator TVA la sfârşitul trimestrului (dacă alte operaţii n-au avut loc) (600 + 540)*	*1140*	*534*	*242, 244*	*-*	*-*

Varianta examinată nu este lipsită şi de unele dezavantaje. De exemplu, în contabilitatea arendatorului la înregistrarea creanţei pe termen lung (suma de 72000 lei din debitul contului 134) concomitent se recunoaşte o datorie pe termen lung (suma de 60 000 lei din creditul contului 422) şi o datorie fiscală pe termen scurt aferentă TVA de 12 000 lei înregistrată în contul 535. Această asimetrie reprezintă o dovadă de nerespectare a gradului de lichiditate a activelor şi exigibilitate a pasivelor întreprinderii. Înlăturarea acestui neajuns este posibilă prin înregistrarea sumei TVA aferentă valorii de răscumpărare pe întreaga perioadă de arendă (în exemplul dat – 5 ani) într-un cont de evidenţă a datoriilor pe termen lung. Această funcţie o poate executa contul 426 "Alte datorii pe termen lung calculate", evidenţiind subcontul "Datorii pe termen lung faţă de buget", sau contul 427 cu aceiaşi denumire care lipseşte în planul de conturi existent.

Luând în considerare cele expuse în contul 535, se va reflecta numai acea obligaţie fiscală privind TVA care se aşteaptă să fie achitată în anul curent (în exemplul dat – 2400 lei), cealaltă sumă a TVA de 9600 lei (12000 – 2400), reprezentând datoria arendatorului

Scanned with OKEN Scanner

pe 4 ani viitori trebuie să rămână în componenţa datoriilor pe termen lung. Ulterior la sfârşitul fiecărui an gestionar cota respectivă a TVA va fi trecută din componenţa datoriei pe termen lung în datorie pe termen scurt.

Ajustări adecvate sunt necesare şi în contabilitatea arendaşului, deoarece şi aici toată suma TVA prevăzută de a fi trecută în cont pe parcursul perioadei de arendă se recunoaşte drept creanţă pe termen scurt (suma de 12000 lei înregistrată în contul 226). Ar fi raţional ca creanţa în cauză de asemenea să fie divizată în creanţă pe termen lung a bugetului privind TVA şi creanţă pe termen scurt (care se prevede de trecut în cont în anul curent). În acest scop poate fi aplicat contul 134 "Creanţe pe termen lung", subcontul 5 "Creanţe pe termen lung privind taxa pe valoarea adăugată de trecut în cont", sau prevăzut un alt cont, de exemplu 137 cu aceeaşi denumire.

Realizarea propunerilor enunţate determină întocmirea a două înregistrări contabile în loc de operaţia 1 din schema înregistrărilor contabile precedente:

Înregistrările contabile aferente creanţelor şi datoriilor în arenda finanţată (operaţia 1):

Nrop.	**Conţinutul operaţiei**	**Suma, lei**	**Corespondenţa conturilor**			
			la arendator		**la arendaş**	
			Debit	**Credit**	**Debit**	**Credit**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
1	Înregistrarea valorii de răscumpărare a autocamionului şi a creanţelor şi datoriilor pe termen lung:					
	a) la valoarea de răscumpărare a obiectului, inclusiv TVA	72000	134	-	-	421
	b) la valoarea de răscumpărare fără TVA (suma venitului anticipat)	60000	-	422	123	-
	c) la suma TVA aferentă	12000	-	4261,427	1345,137	-
2	Transferarea cotei respective a creanţei (datoriei) pe termen lung în cota curentă aferentă primului an de					521,

Scanned with OKEN Scanner

	arendă : *a) a valorii de răscumpărare inclusiv TVA (72000:5)*	*14400*	*229*	*134*	*421*	*539*
	b) a venitului anticipat (60000:5)	*12000*	*422*	*515*	*-*	*-*
	c) a sumei TVA aferentă (12000:5)	*2400*	*4261, 427*	*535*	*226*	*1345, 137*

Celelalte înregistrări contabile de calculare a TVA în perioada curentă la arendator şi de trecere în cont la arendaş (în exemplul dat – trimestrial) precum şi înregistrările contabile privind operaţiile aferente vor rămânea neschimbate. Varianta recomandată întocmai respectă gradul de lichiditate a activelor şi exigibilitate a pasivelor unităţii economice şi în măsura respectivă amplifică obiectivitatea indicatorilor acestora (lichidităţii şi exigibilităţii).

De menţionat, că factura fiscală în arenda finanţată va fi scrisă numai în perioada, în care apare obligaţia fiscală – trimestru sau lună, indicând valoarea de răscumpărare, plata pentru arendă şi suma TVA aferentă.

Contabilitatea TVA în arenda (leasing) reversibilă

În situaţia financiară dificilă unele unităţi economice acceptă arenda (leasingul) reversibilă. Acest tip de arendă (leasing) contribuie la asigurarea prealabilă cu mijloace băneşti provenite din vânzarea mijloacelor fixe sau alte active arendatorului. Obţinând aceste mijloace băneşti întreprinderea care a vândut mijloacele fixe este în stare să procure materii prime, materiale, semifabricate etc. cu scopul de a desfăşura activitatea sa de bază – a fabrica produse finite, a presta servicii. Mijloacele fixe cumpărate de către arendator sunt oferite în arendă aceleiaşi întreprinderi de la care le-a cumpărat. Prin urmare acest fel de arendă (leasing) cuprinde două componente principale:

- cumpărarea de către arendator, respectiv vânzarea de către întreprindere a mijloacelor fixe proprii; în realitate aceste mijloace fixe nu se demontează şi nu părăsesc teritoriul întreprinderii, ulterior ele se transmit în arendă arendaşului. Afacerea în cauză este perfectată numai documentar printr-un proces-verbal de cumpărare-vânzare

Scanned with OKEN Scanner

în rezultatul căruia are loc schimbul posesorului mijloacelor fixe, facturii fiscale (facturii de expediţie);

- predarea de către arendator a mijloacelor fixe în arendă vânzătorului (arendaşului), perfectată printr-un contract de arendă, factură fiscală.

Astfel, în arenda (leasingul) reversibilă TVA va fi calculată şi înregistrată ca obligaţie a vânzătorului (ulteriorului arendaş) la vânzarea mijloacelor fixe în Registrul de evidenţă a livrărilor, iar altă sumă a TVA din plata pentru arendă – înregistrată la trecerea în cont – în Registrul de evidenţă a procurărilor.

Respectiv cumpărătorul de mijloace fixe (ulteriorul arendator) va reflecta în contabilitate suma TVA trecută în cont din valoarea mijloacelor fixe cumpărate în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar TVA calculată spre achitare la buget din suma plăţii pentru arenda mijloacelor fixe – în Registrul de evidenţă a livrărilor.

Exemplu. *Întreprinderea "Struguraş" (vânzător) vinde utilajele tehnologice întreprinderii "Granit" (cumpărător) cu condiţia primirii acestora în arendă operaţională reversibilă. Valoarea de răscumpărare a utilajului tehnologic constituie 1 800 000 lei (fără TVA), valoarea de intrare fără TVA – 2 240 000 lei, suma uzurii acumulate – 840 000 lei, valoarea de bilanţ – 1 400 000 lei. Termenul de arendă este stabilit de 3 ani, suma plăţii de arendă lunară – 30 000 lei (fără TVA). Utilajul tehnologic pe parcursul arendei rămâne în posesia cumpărătorului (arendatorului "Granit"), acesta calculează uzura conform metodei de casare liniară, durata de funcţionare utilă arendatorul a stabilit-o de 6 ani.*

Conform acestor condiţii vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

Corespondenţa conturilor în cazul arendei reversibile

Nrop.	Conţinutul operaţiei	Suma,lei	Corespondenţa conturilor			
			la cumpărător (arendator)		la vânzător (arendaş)	
			Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7
1	Cumpărarea-vânzarea utilajului tehnologic:					
	a) la valoarea de piaţă inclusiv TVA:[1800000+(1800000x0,2)]	2160000	-	521,539	229	-
	b) la valoarea utilajului fără TVA	1800000	123	-	-	621
	c) la suma TVA (1800000x0,2)	360000	534	-	-	534

Scanned with OKEN Scanner

2	Decontarea uzurii acumulate	840000	-	-	124	123
3	Casarea valorii de bilanţ a utilajului tehnologic	1400000	-	-	721	123
4	Încasarea mijloacelor băneşti (achitarea creanţei)	2160000	521,539	242,243	242,243	229
5	Predarea (primirea) în arendă a utilajului tehnologic la valoarea de răscumpărare fără TVA	1800000	123	123	912	-
6	Calcularea plăţii de arendă: - inclusiv TVA (30000+30000x0,2) - fără TVA Suma TVA (30000x0,2)	36000 30000 6000	228 - -	- 612 534	- 811,812,813 534	521, 539 - -
7	Calcularea uzurii utilajului tehnologic (1800000:6:12)	25000	714	124	-	-
8	Reţinerea impozitului pe venit în mărime de 5% din suma plăţii de arendă fără TVA (30000x0,05)	1500	225	228	521,539	534
9	Achitarea plăţii de arendă (încasarea mijloacelor băneşti) diminuată cu suma impozitului reţinut (360000-1500)	34500	242,241	228	521,539	242, 241, 243
10	Achitarea TVA şi a impozitului reţinut la sfârşitul lunii (până la data de 10 a lunii ulterioare lunii gestionare) dacă alte operaţii n-au fost efectuate (360000-6000)	354000	-	-	534	242,244
11	Trecerea în cont a impozitului reţinut la sfârşitul anului (2500 x 12)	18000	534	225	-	-
12	Primirea (returnarea) utilajului tehnologic la expirarea termenului de arendă	1800000	123	123	-	912

După expirarea termenului de arendă întreprinderea "Struguraş" în scopul continuării activităţii sale poate să răscumpere utilajul tehnologic. Astfel TVA în tranzacţia de vânzare-cumpărare a acestui utilaj va fi reflectată în modul expus cu condiţia schimbului reciproc a funcţiilor de cumpărător şi vânzător.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea TVA în arenda activelor nemateriale

Prevederile SNC 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" cuprind cazul de arendă a activelor nemateriale însă Codul civil nu prevede astfel de tranzacţii.

În conformitate cu art.99 (4) din Codul fiscal arenda reprezintă un component al livrărilor de servicii, care cuprind şi prestarea serviciilor nemateriele, transmiterea drepturilor, predarea proprietăţii în arendă.

În operaţiile de arendă a activelor nemateriale sau în arenda dreptului de utilizare a acestora se aplică şi TVA.

Aceste operaţii prevăd arenda:

a) activelor nemateriale separabile de cele materiale (drepturile de utilizare a mijloacelor fixe – clădirilor, utilajelor, mijloacelor de transport – anterior fiind investite sub formă de cotă la capitalul statutar sau sub altă formă;
b) activelor nemateriale inseparabile de active materiale (drepturile de utilizare a brevetelor, mărcilor, desenelor şi modelelor industriale, modelelor de utilitate, elementelor de know-how, francizelor, dreptul de autor etc.).

La rândul său activele nemateriale din prima grupă pot fi predate în arendă operaţională, foarte rar – în arenda finanţată (deoarece rar se întâmplă cazul când posesorul dreptului asupra utilizării activelor nemateriale separabile de cele materiale îl cedează altor persoane juridice şi/sau fizice). Activele nemateriale din grupa a doua rar pot fi predate în arenda operaţională, iar în cea finanţată – mai mult teoretic decât practic.

De menţionat că în tranzacţiile de arendă a activelor nemateriale pot fi perfectate diferite documente:

- contractul de licenţă sau licenţe de diferit tip (exclusivă, neexlusivă, reversibilă etc. în funcţie de volumul dreptului arendat);
- contract de arendă;
- factura fiscală;
- contract de evaluare a dreptului de folosire a activelor nemateriale;
- raportul de evaluare a evaluatorului independent sau a organizaţiei speciale;
- dispoziţia de plată sau alt document de plată.

Scanned with OKEN Scanner

Însă, spre deosebire de activele materiale pe termen lung nu toate activele nemateriale pot fi predate în arendă, ca de exemplu:

- goodwill-ul (preţul firmei);
- cheltuielile de constituire (organizare);
- denumirea de origine;
- denumirea firmei etc.

A. Contabilitatea TVA în arenda operaţională a activelor nemateriale separabile de cele materiale. Este vorba despre TVA în operaţiile de arendă a obiectelor proprietăţii industriale (dreptul de utilizare a brevetelor, mărcilor, desenelor şi modelelor industriale, modelelor de utilitate, elementelor de know-how etc.) şi drepturilor de autor.

Factura fiscală se scrie de către licenţiar (posesor de drepturi) lunar sau trimestrial în funcţie de negocierea părţilor contractante la determinarea arendei dreptului de utilizare a activelor nemateriale enunţate ca livrare.

Exemplu. *Întreprinderea "Granit" (licenţiar) a predat în arendă întreprinderii "Struguraş" (licenţiat) dreptul de utilizare a unei mărci de produse pe un termen de 4 ani. Plata pentru arendă este stabilită de 6000 lei (fără TVA) lunar. Valoarea de intrare a mărcii la licenţiar (arendator) constituie 20400 lei, durata de utilizare – 20 ani, suma amortizării lunară – 85 lei (20400:20 : 12).*

În baza acestui exemplu este necesar de a întocmi înregistrările contabile aferente recunoaşterii venitului, calculării şi achitării sumei TVA aferente, reţinerii impozitului pe venit la sursa de plată şi decontărilor dintre părţile contractante (licenţiar şi licenţiat):

Nrop.	Conţinutul operaţiei	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la licenţiar (arendator)		la licenţiat (arendaş)	
			Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7
1	Recunoaşterea venitului (cheltuielilor) condiţionate de arenda dreptului de utilizare a mărcii: - la plata de arendă inclusiv TVA (6000+6000x0,2)	7200	228	-	-	521,539

Scanned with OKEN Scanner

	- la plata de arendă fără TVA *- la suma TVA (6000x0,2)*	*6000* *1200*	*-* *-*	*612* *534*	*712* *534*	*-* *-*
2	*Reţinerea impozitului pe venit în mărime de 5% din plata de arendă fără TVA (6000x0,05)*	*300*	*225*	*228*	*521,539*	*534*
3	*Calcularea amortizării mărcii*	*85*	*712*	*113*	*-*	*-*
4	*Încasarea mijloacelor băneşti (virare în achitarea datoriei arendaşului) în mărimea plăţii de arendă, inclusiv TVA, diminuată cu impozitul reţinut (7200-300)*	*6900*	*241,242*	*228*	*521,539*	*242,244*
5	*Achitarea TVA la sfârşitul lunii gestionare de către licenţiar (arendator)*	*1200*	*534*	*242*	*-*	*-*
6	*Trecerea în cont a impozitului pe venit reţinut pe parcursul anului gestionar (300x12)*	*3600*	*534*	*225*	*-*	*-*

În arenda operaţională a dreptului la utilizarea activelor nemateriale separabile de cele materiale nu pot fi reflectate alte operaţii decât cele expuse. Considerăm că licenţiarul (arendatorul) nu trebuie să reflecte transmiterea în arendă a activului nematerial separabil de cel material prin debitarea şi creditarea contului 111 "Active nemateriale", deoarece acest activ şi pe parcursul termenului de arendă prelungeşte să fie utilizat de către arendator (posesor de drept). Are loc numai transmiterea dreptului de utilizare a activului nematerial de către posesor de drept, păstrându-se titlul de proprietar.

În scopul asigurării controlului asupra drepturilor transmise în arenda operaţională este raţional ca licenţiarul (arendatorul) să întocmească o listă a acestor drepturi, indicând suma plăţii de arendă, denumirea licenţiatului (arendaşului), termenul de arendă. Licenţiatul (arendaşul) poate să reflecte dreptul de utilizare a activului nematerial arendat în contul extrabilanţier 911 "Active nemateriale arendate".

Scanned with OKEN Scanner

Suma TVA va fi reflectată de către arendator şi arendaş respectiv în Registrul de evidenţă a livrărilor şi Registrul de evidenţă a procurărilor cum s-a explicat mai sus.

B. Contabilitatea TVA în arenda activelor nemateriale inseparabile de cele materiale. Dacă întreprinderea din diferite motive nu utilizează careva active nemateriale inseparabile de cele materiale, acestea pot fi transmise în arendă unor persoane juridice sau fizice. Este vorba despre dreptul de utilizare a activelor materiale pe termen lung investit sub formă de aport în capitalul statutar al întreprinderii date. În acest caz dreptul de utilizare a activelor nemateriale inseparabile de cele materiale poate fi transmis în arendă numai unui arendaş, suma TVA în operaţiile enunţate va fi calculată din valoarea dreptului transmis în arendă.

Evidenţa sintetică şi analitică a TVA în operaţiile de arendă (operaţională, finanţată), de leasing reversibil se ţine în diferite registre şi borderouri (situaţii).

În registrul nr.2.2 „Creanţe" sunt contabilizate decontările cu debitorii (conturile 134, 221, 223, 225, 226, 228 şi 229). În el pentru fiecare din aceste conturi este destinat câte un compartiment în care se ţine evidenţa analitică a creanţelor. În compartimentul 5 "Evidenţa creanţelor pe termen scurt privind decontările cu bugetul şi a taxei pe valoarea adăugată de recuperat" se reflectă rulajele din creditul conturilor 225, 226 cu descifrarea acestora pe conturi corespondente privind trecerea în cont a impozitului pe venit la sfârşitul anului şi a TVA – la sfârşitul lunii (perioadei fiscale) prin înregistrarea contabilă debit 534, subconturile 5341 şi 5342 şi credit 225.

Suma TVA colectată în operaţiile de predare a activelor pe termen lung şi altor active în arendă (debit 228 şi credit 534, subcontul 5342) se reflectă în compartimentul 7 al registrului 2.2 "Evidenţa creanţelor pe termn scurt privind veniturile calculate şi altor creanţe pe termen scurt".

În cazul achitării plăţii pentru arendă în numerar sau fără înregistrarea prealabilă a creanţei suma TVA aferentă (debit 241, 242, 244 etc. şi credit 534, subcontul 5342) se reflectă în borderourile registrelor nr.241 "Casa", 242 "Cont de decontare" de evidenţa a disponibilităţilor din casierie, cont de decontare, conturi speciale la bănci etc.

Suma TVA deductibilă (la arendă) în înregistrările contabile debit 534, subcontul 5342 şi credit 521, 539 etc. va fi reflectată în

Scanned with OKEN Scanner

registrele de evidenţă sintetică şi analitică a datoriilor pe termen scurt nr.521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 5.3 "Datorii pe termen scurt calculate". Într-un compartiment separat "Evidenţa datoriilor privind decontările cu bugetul" al registrului nr.5.3 "Datorii pe termen scurt calculate" se reflectă descifrarea rulajelor din creditul contului 534 pe conturile corespondente necesare indicând fiecare tip de plată la buget: impozitul pe venit, TVA, accizele etc.

Achitarea TVA la buget (debit 534, subcontul 5342 şi credit 241, 242, 244 etc.) se reflectă în registrele de evidenţă a disponibilităţilor din casierie, cont de decontare etc.

3.12. Contabilitatea TVA în vânzările de mărfuri cu ridicata şi în tranzit

Vânzarea cu ridicata de la depozit reprezintă vânzarea mărfurilor unor cumpărători din stocurile existente la depozitul unităţii comerciale cu ridicata.

Unitatea comercială – plătitor de TVA – este obligată să ţină evidenţa mărfurilor vândute separat pe cote a TVA. În scopul obţinerii informaţiei respective se completează Registrul de evidenţă a livrărilor în baza facturilor fiscale, scrise de către furnizor. Suma TVA aferentă vânzărilor cu ridicata de mărfuri se reflectă separat la cota de 20; 8; 5% şi 0. Când la sfârşitul lunii unitatea comercială determină suma TVA spre plată la buget, se ia în considerare TVA deductibilă pe cotele stabilite.

Registrul de evidenţă a livrărilor poate fi completat, înregistrând separat mărfurile livrate pe fiecare cotă a TVA, însă aceasta necesită un lucru foarte voluminos. Se cere de făcut o selectare a fiecărei denumiri de marfă din facturile fiscale pe cote a TVA şi de a le înregistra în registrul enunţat.

Este posibilă şi altă variantă. De înregistrat fiecare factură fiscală cu reflectarea fiecărei denumiri a mărfurilor vândute în luna gestionară. Ulterior, la sfârşitul lunii, este necesar de făcut selectarea mărfurilor vândute pe fiecare cotă a TVA (20; 8, 5% şi 0), dacă unitatea comercială efectuează livrări şi procurări de bunuri la diferite cote a TVA.

Scanned with OKEN Scanner

Să examinăm vânzarea mărfurilor cu ridicata la o singură cotă a TVA.

Exemplu. *Unitatea comercială "Neptun" a procurat 1200 kg de unt ţărănesc la preţ de 14 lei (fără TVA) 1 kg, valoarea constituind 16800 lei, preţul de vânzare, inclusiv TVA – 21,84 lei. În luna curentă au fost scrise facturi fiscale pentru vânzarea a 1000 kg de unt ţărănesc, valoarea la preţ de vânzare, inclusiv TVA, constituind 21840 lei (1000 x 21,84), suma TVA – 3640 lei (21840 : 6).*

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. S-a calculat cumpărătorului pentru marfa vândută:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea mărfii, inclusiv TVA – 21840 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 18200 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 3640 lei.

2. Casarea costului vânzărilor aferent mărfii vândute în mărime de 14000 lei (1000 x 14,00):

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 14000 lei

Credit 217 "Mărfuri" – 14000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti spre stingerea creanţei cumpărătorului:

Debit 241 "Casa", 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 21840 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 21840 lei.

Suma TVA calculată în mărime de 3640 lei va fi luată în considerare la determinarea TVA spre plată la buget la sfârşitul lunii. Dacă pe parcursul lunii alte operaţii n-au avut loc, va urma:

4. Virarea la buget a TVA în achitarea datoriei:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3640 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont la bancă – 3640 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul vânzării mărfurilor în tranzit participă, de regulă, trei unităţi economice:

- întreprinderea-producător de produse finite, care scrie factura fiscală indicând preţul de vânzare unităţii comerciale cu ridicata şi suma TVA aferentă;
- unitatea comercială cu ridicata achită valoarea mărfurilor achiziţionate de la întreprinderea-producător, adaugă la această valoare un comision pentru participare în decontări şi la rândul său scrie o factură fiscală cumpărătorului cu amânuntul indicând valoarea la preţ de vânzare majorată cu comisionul stabilit şi suma TVA aferentă;
- cumpărătorul cu ridicata primeşte marfa achiziţionată şi o achită.

Astfel întreprinderea-producător în baza facturii fiscale face înregistrări indicând TVA aferentă în Registrul de evidenţă a livrărilor, unitatea comercială cu ridicata – în acelaşi registru, iar cumpărătorul cu amănuntul – în Registrul de evidenţă a procurărilor.

Exemplu. *Unitatea comercială cu ridicata "Neptun" a primit de la întreprinderea-producător "Steaua" produse finite (marfă) la valoarea de 40 000 lei fără TVA, suma TVA fiind de 8000 lei, costul efectiv – de 33 000 lei şi a scris o factură fiscală unităţii comerciale cu amănuntul "Speranţa" la valoarea mărfii la preţ de vânzare cu amănuntul de 46 000 lei fără TVA, comisionul constituie 6 000 lei, suma TVA – 9200 lei (46000 x 0,2), total – 55 200 lei (46000 + 9200).*

Înregistrările contabile se întocmesc în felul următor:

La întreprinderea-producător "Steaua"

1. S-a calculat cumpărătorului pentru produsele finite vândute:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea produselor, inclusiv TVA, cont analitic "Unitatea comercială "Neptun" – 48 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut" – 40 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 8000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. Casarea costului efectiv al produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 33 000 lei

Credit 216 "Produse" – 33 000 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti de la unitatea comercială "Neptun" în achitarea produselor:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 48 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 48 000 lei

La unitatea comercială "Neptun"

1. S-a calculat întreprinderii „Speranţa":

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt", contul analitic "Unitatea comercială cu amănuntul "Speranţa" – la valoarea mărfii, inclusiv comisionul şi TVA aferentă – 55 200 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt", contul analitic "Întreprinderea-producător "Steaua" – 48 000 lei

Credit 612 "Alte venituri operaţionale" sau 611 "Venituri din vânzări" în funcţie de faptul reprezintă serviciul prestat un element al activităţii de bază sau nu – la venitul recunoscut în mărimea comisionului – 6 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 1200 lei.

1. Virare în achitarea datoriei faţă de producătorul "Steaua":

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 48 000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 48 000 lei.

2. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei de către unitatea comercială cu amănuntul "Speranţa":

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 55 200 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 55 200 lei.

Scanned with OKEN Scanner

La unitatea comercială cu amănuntul "Speranţa"

1. *Înregistrarea la intrări a mărfurilor cumpărate:*

Debit 217 "Mărfuri" – la valoarea mărfurilor, inclusiv comisionul fără TVA – 46 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă valorii mărfurilor şi comisionului – 9200 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt", contul analitic "Unitatea comercială "Neptun" – 55 200 lei.

2. *Virare în achitarea datoriei faţă de unitatea comercială cu ridicata "Neptun":*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 55 200 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 55 200 lei.

3. *S-a calculat cumpărătorului cu amănuntul "Speranţa" pentru marfa livrată:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea mărfii inclusiv TVA – 55 200 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 46 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 9200 lei.

4. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei de către cumpărătorul cu amănuntul:*

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 55 200 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 55 200 lei.

Varianta expusă se referă la grupa operaţiilor aferente vânzărilor de mărfuri cu participarea unităţii de comerţ cu ridicata în decontări.

Dacă unitatea de comerţ cu ridicata nu participă în decontări, ea ţine contractarea şi transportarea mărfurilor la cumpărător, însă

Scanned with OKEN Scanner

decontările sunt efectuate direct între întreprinderea-producător (furnizor) şi cumpărător. Unitatea comercială cu ridicata va reflecta suma TVA numai din valoarea serviciilor prestate de ea privind contractarea mărfii (cheltuielile de transport-aprovizionare).

Prin urmare vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. S-a calculat cumpărătorului pentru prestarea serviciului:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea serviciilor prestate inclusiv TVA

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă.

2. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei cumpărătorului:

Debit 241 „Casa", 242 "Cont de decontare" sau alt cont

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

3.13. Contabilitatea TVA în comercializarea mărfurilor cu amănuntul

Unităţile comerciale cu amănuntul pot vinde mărfurile sale contra numerar, aplicând decontările fără numerar sau alte forme de decontări.

În cazul comercializării mărfurilor contra numerar unitatea comercială cu amănuntul aplică, de regulă, metoda de evaluare a acestora la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA. Fiecare vânzare contra numerar a mărfii respective unui cumpărător este perfectată printr-un bon de casă emis de aparatul de casă cu memorie fiscală. La cererea cumpărătorului se scrie factura fiscală. La sfârşitul zilei la suma totală a numerarului încasat (conform indicaţiilor aparatului de casă) contabilul scrie un ordin de încasare. Suma indicată în acest document exprimă volumul mărfurilor vândute la preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA. Ordinul de încasare se

Scanned with OKEN Scanner

înregistrează în Registrul de înregistrare a acestora, apoi casierul face înregistrări în Registrul de casă. Acesta se completează în două exemplare cu aplicarea indigoului. Al doilea exemplar este detaşat, la el se anexează toate documentele de flux al numerarului şi serveşte drept decont al casierului. Datele acestui decont şi alte calcule suplimentare servesc drept bază informativă pentru a contabiliza comercializarea mărfurilor cu amănuntul contra numerar şi a reflecta TVA.

Exemplu. *Unitatea comercială cu amănuntul în octombrie a procurat de la producător 200 de scaune la preţ de 150 lei (fără TVA) bucata, suma TVA fiind de 6000 lei, valoarea inclusiv TVA – 36 000 lei. Adaosul comercial constituie 30%, cheltuielile de transport terţ – 1200 lei fără TVA, suma TVA – 240 lei.*

Costul de achiziţie a unui scaun va fi de 156 lei [(150 x 200+1200):200].

Preţul de vânzare cu amănuntul fără TVA este egal cu 202,80 lei (156+156x0,3).

Adaosul comercial pentru toată marfa constituie – 9360 lei (156x0,3x200).

Preţul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA constituie 243,36 lei (202,80+202,80x0,2).

Valoarea scaunelor la preţ de vânzare va fi de 40 560 lei (202,80 x 200) fără TVA, inclusiv TVA – de 48672 lei (40560 + 40560 x 0,2) sau (243,36 x 200).

Pe parcursul lunii unitatea comercială a vândut contra numerar 120 de scaune pentru care

valoarea de vânzare fără TVA a constituit24336 lei (202,80 x 120),

valoarea la preţ de vânzare, inclusiv TVA – 29203,20 lei (243,36 x 120),

costul efectiv al mărfii (scaunelor) vândute – 18720 lei (156 x 120),

adaosul comercial aferent mărfii vândute – 5616 lei [(202,80 – 156) x 120].

Înregistrările contabile aferente vânzării mărfii vor fi întocmite în felul următor:

1. Încasarea numerarului din vânzarea mărfii:

Debit 241 "Casa" – la valoarea mărfii la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA – 29203,20 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 611 "Venit din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 24336,00 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA colectată – 4867,20 lei.

2. *Casarea costului vânzărilor aferent volumului de marfă comercializat:*

Debit 711 "Costul vânzării" – 18720 lei

Credit 217 "Mărfuri" – 18720 lei.

3. *Decontarea adaosului comercial aferent mărfii vândute:*

Debit 821 "Adaos comercial" – 5616 lei

Credit 217 "Mărfuri" – 5616 lei.

Unitatea comercială cu amănuntul nu scrie factură fiscală la valoarea totală a mărfurilor vândute pe parcursul lunii gestionare. Înregistrările respective se fac în Registrul de evidență a vânzărilor în baza calculelor suplimentare întocmite luând în considerare informația privind marfa vândută.

În contabilitatea financiară formulele contabile enunțate vor fi reflectate în diferite registre şi borderouri. Încasările numerarului (rulajele din debitul contului 241 "Casa" în contrapartidă cu contul 611 şi 534 vor fi înregistrate în Borderoul la Registrul nr.241"Casa" pe tipuri de activitate, concomitent – în Borderoul nr.6 de evidență a veniturilor. Operațiile privind decontarea adaosului comercial şi a TVA neexigibile (rulajele din debitul contului 821 în contrapartidă cu contul 217) se va reflecta în Borderoul nr.7.8 "Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii" şi în Borderoul nr.2.17 "Mărfuri".

În condițiile prelucrării computerizate a informației contabile în locul acestor borderouri se elaborează maşinograme (situații) cu acelaşi conținut.

3.14. Contabilitatea TVA aferentă vânzărilor de mărfuri primite în consignație (comision) de la persoane juridice

Principalele condiții aferente comercializării valorilor materiale în consignație sunt cuprinse în art.106 din Codul fiscal. În particular, articolul prevede că livrarea mărfurilor, serviciilor efectuată de un

Scanned with OKEN Scanner

agent în numele subiectului impozabil constituie o livrare impozabilă efectuată de însuşi subiectul impozabil. Aceasta nu se extinde asupra livrării serviciilor prestate de către agentul subiectului impozabil. Cu alte cuvinte, mărfurile vândute de către unitatea comercială, numită comitent, prin intermediul comisionarului se consideră livrări ale unităţii comerciale (comitentului). Serviciile prestate de către comisionar reprezintă livrări ale acestuia.

În Codul civil operaţiile de comercializare a valorilor materiale (produse finite, mărfuri) sunt reglementate în art.1061-1074. Aici se menţionează că între comitent (cel ce dă valorile materiale în consignaţie) şi comisionar (cel ce primeşte valorile materiale în consignaţie) există aceleaşi drepturi şi obligaţii ca şi între mandant şi mandatar cu unele deosebiri.

În cazul în care comisionarul încheie acte juridice mai avantajoase decât cele stipulate de comitent, profitul obţinut se împarte egal între el şi comitent dacă în contract nu este prevăzut altfel. Comisionarul are dreptul la plata comisionului chiar şi în cazul neexecutării condiţiilor contractuale, dacă vinovatul în aceasta este comitentul.

Când bunurile primite la comisie sunt vândute la un preţ mai mic decât cel indicat în contract, diferenţa o achită comisionarul dacă el nu va demonstra imposibilitatea vânzării la preţul stabilit sau că a evitat un prejudiciu mai mare.

La comercializarea mărfurilor în consignaţie se întocmeşte un contract de comision între emitent (unitatea comercială – posesor de mărfuri) şi intermediar-comisionar ca acesta să vândă marfa emitentului. Dreptul patrimonial asupra mărfii transmise comisionarului rămâne în posesia unităţii comerciale (emitentului) până ce această marfă nu este vândută.

Comisionarul primeşte mărfuri pentru a fi vândute de la persoane juridice şi/sau fizice – rezidenţi ai Republicii Moldova şi nerezidenţi. Mărfurile sunt primite de către comisionar în baza unei facturi de expediţie, delegaţii sau alt document scrise de către comitent. Comisionarul verifică cantitatea şi calitatea mărfurilor primite. Preţurile de vânzare la mărfurile transmise în consignaţii sunt stabilite de către comitent şi negociate de comisionar. Este negociată şi mărimea comisionului, care poate fi stabilită una pentru toate mărfurile primite de la comitent sau diferenţiată pe tipuri de mărfuri. Contractul de comision prevede şi micşorarea preţului de

Scanned with OKEN Scanner

vânzare la mărfurile care o anumită perioadă nu se vând. Reducerea preţului se perfectează printr-un proces-verbal de reevaluare. Această situaţie afectează obligaţia fiscală aferentă TVA.

Reducerea preţului poate fi cu 20 la sută dacă marfa nu a fost vândută în timp de 20 de zile, cu 30 la sută după expirarea încă a 20 de zile, şi cu 50 la sută dacă marfa n-a fost vândută nici după expirarea a 40 de zile. Deprecierea preţului poate fi efectuată la cererea comitentului în mărime de 10 la sută până la expirarea primului termen de 20 de zile.

În baza contractului de consignaţie comisionarul înregistrează mărfurile într-un borderou de recepţie a mărfurilor în consignaţie, care se întocmeşte în două exemplare. Transmiterea mărfurilor în sala comercială a comisionarului se perfectează în baza borderoului indicat. Gestionarul (vânzătorul) semnează ambele exemplare ale acestui borderou, iar totalul calculat se înscrie în raportul gestionarului privind mişcarea mărfurilor.

Când marfa este vândută vânzătorul (şeful secţiei) completează un bon de marfă într-un exemplar, la vânzarea anumitor tipuri de marfă (obiecte de anticariat, bijuterii din metale preţioase şi pietre scumpe, articole din blană naturală) – în două exemplare. Bonul de casă se prezintă de către cumpărător la casa magazinului. Casierul aplică ştampila pe bonul de casă şi bonul de marfă, acestea fiind transmise cumpărătorului. Un exemplar al bonului de marfă rămâne la cumpărător, iar altul – la vânzătorul, care eliberează marfa plătită.

În baza bonurilor de marfă cu ştampila "plătit" se completează un registru în două exemplare, ale cărui totaluri se verifică cu datele de control ale aparatului de casă şi a decontului casierului. Bonurile de marfă şi registrul numit se anexează la raportul gestionarului privind mişcarea mărfurilor şi se prezintă la contabilitate.

Reducerea preţurilor mărfurilor este perfectată printr-un proces-verbal de reevaluare, completat de către directorul magazinului. Preţul nou se indică pe eticheta mărfii.

În cazul depistării unor mărfuri cu diferite latente, acestea sunt scoase din vânzare printr-un proces-verbal separat.

Returnarea mărfii comitentului este efectuată în baza unei dispoziţii în scris a directorului magazinului. Pentru păstrarea mărfurilor returnate comitentului comisionarul percepe un comision stabilit în raport cu preţul iniţial. Nu se încasează acest comision

Scanned with OKEN Scanner

(plata) pentru păstrarea mărfurilor cu defecte care n-au fost depistate la recepţie.

Gestionarul prezintă la contabilitate exemplarul contractului de consignaţie, etichetele şi borderoul mărfurilor returnate precum şi raportul gestionarului privind fluxul mărfurilor.

Achitarea cu comitentul pentru mărfurile vândute se efectuează nu mai târziu de 10 zile după vânzarea acestora la prezentarea contractului de consignaţie, paşaportului sau alt document de identitate. În caz de reţinere a achitării comisionarul plăteşte comitentului o penalitate stabilită în contractul de consignaţie (de regulă 0,5% pentru fiecare zi de întârziere). Achitarea poate fi efectuată şi prin virament mai ales dacă comitentul e o persoană juridică.

La valoarea mărfurilor vândute comitentul scrie o factură fiscală.

În caz de încasare a banilor prin achitare parţială a mărfurilor comitentul semnează ambele exemplare ale contractului de consignaţie şi fişa comitentului. După aceasta primul exemplar al contractului rămâne la comitent până ce nu va fi efectuată achitarea integrală a mărfii.

Zilnic directorul magazinului sau altă persoană întocmeşte raportul gestionarului privind fluxul mărfurilor în două exemplare. La primul exemplar se anexează:

- exemplarul doi al contractului de consignaţie şi fişa comitentului privind marfa primită cu borderoul respectiv;
- contractul de consignaţie primit de la comitent la returnarea mărfii cu borderoul respectiv;
- bonurile de marfă privind marfa vândută cu ştampila casierului "plătit" şi borderoul respectiv;
- procesele-verbale de reevaluare a mărfii etc.

La primirea mărfurilor comisionarul întocmeşte un Borderou de recepţie a mărfurilor la consignaţie, iar totalurile calculate se trec în Borderoul de evidenţă a mărfurilor în consignaţie. În scopul obţinerii informaţiilor despre mărfurile primite de la comitent se mai completează şi o fişă de comitent.

Deoarece mărfurile primite în consignaţie nu reprezintă elemente patrimoniale ale comisionarului, acesta le contabilizează în contul extrabilanţier 923 "Mărfuri primite în consignaţie" la preţ de

Scanned with OKEN Scanner

vânzare fără TVA. Evidenţa analitică a mărfurilor se ţine pe fiecare denumire, sort, model, marcă a acestora şi pe comitenţi.

***Exemplu**. Unitatea comercială (comisionarul) „Speranţa" la 2 februarie a primit în consignaţie de la unitatea comercială (comitentul) „Vibrator" 200 de unităţi marfă la preţ de vânzare de 260 lei bucata, ce a fost negociat în contractul de comision, valoarea mărfii constituie 52 000 lei, fără TVA, suma TVA fiind de 10400 lei. Comisionul a fost stabilit în mărime de 15%, sau 7800 lei (52 000 x 0,15), suma TVA aferentă comisionului – de 1560 lei (7800 x 0,2).*

Să admitem că în februiarie au fost vândute 180 unităţi de marfă, dintre care 150 de unităţi contra numerar, iar 30 de unităţi prin virament. Din 30 de unităţi au fost achitate în luna curentă numai 20. Costul unitar al mărfii transmise la consignaţie constituie 200 lei.

La comitent valorile materiale predate la consignaţie sunt contabilizate în conturile 216 "Produse", 217 "Mărfuri", 211 "Materiale" sau 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată" – în funcţie de tipul acestora.

Cum s-a menţionat obligaţia fiscală privind TVA apare în momentul comercializării bunurilor materiale de către comisionar terţilor. Prin urmare, comisionarul scrie factura fiscală pentru valorile materiale primite la consignaţie în ziua transmiterii dreptului patrimonial al acestora (vânzării) cumpărătorilor. În ea se indică valoarea bunurilor materiale şi suma comisionului prevăzut în contract.

La rândul său comitentul scrie factura fiscală comisionarului la valoarea bunurilor comercializate terţilor. În această factură fiscală se indică valoarea mărfurilor vândute şi suma TVA aferentă. Suma comisionului pentru serviciile prestate de către comisionar, constituind venitul acestuia, va fi diminuată din venitul comitentului.

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

La comisionar

1. *Înregistrarea mărfurilor la intrări la preţ de vânzare, inclusiv TVA – 62400 lei (200x260 x 1,2):*

Debit 923 "Mărfuri primite în consignaţie" – 62 400 lei.

2. *Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfii contra numerar concomitent reflectarea datoriei comisionarului fără suma comisionului faţă de comitent:*

Scanned with OKEN Scanner

- *valoarea mărfii vândute fără TVA – 39 000 lei (150x260);*
- *suma TVA – 7800 lei (39 000x0,2);*
- *suma comisionului ce se cuvine comisionarului – 5850 lei (39 000x0,15);*
- *suma TVA aferentă comisionului – 1170 lei (5850x0,2):*

Debit 241 "Casa" – la valoarea totală a mărfii vândute contra numerar, inclusiv TVA – 46 800 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma venitului comitentului fără TVA diminuată cu comisionul comisionarului – 33 150 lei (39000 – 5850)

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului comisionarului în mărimea comisionului – 5850 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma totală a TVA aferentă venitului comitentului şi a comisionarului – 7800 lei.

3. *Reflectarea spre trecere în cont a sumei TVA aferentă venitului comitentului – 6630 lei (33150 x 0,2)*

Debit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 6630 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 6630 lei.

Această formulă contabilă se întocmeşte în baza facturii fiscale scrisă de comitent pentru valorile materiale vândute (deşi poartă un caracter contradictoriu).

4. *Vânzarea a 30 unităţi de marfă prin virament în valoare de 7800 lei (30x260) fără TVA, suma TVA fiind de 1560 lei (7800x0,2):*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea mărfii la preţ de vânzare, inclusiv TVA – 9360 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea mărfii fără TVA diminuată cu

Scanned with OKEN Scanner

venitul ce aparţine comisionarului (în mărimea comisionului) – 6630 lei (7800 – 7800x0,15)

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut de către comisionar – 1170 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma TVA aferentă creanţei recunoscute – 1560 lei.

Conform condiţiilor stabilite de fiscalitate factura fiscală va fi scrisă de către comitent comisionarului numai după ce valorile materiale transmise la consignaţie vor fi vândute. În acest caz bunurile materiale se consideră vândute pentru comisionar şi pentru comitent în baza aceleiaşi convenţii – specializării exerciţiului. Doar dreptul patrimonial asupra mărfii trece de la comisionar la cumpărător conform acestei convenţii. Însă comisionarul va achita datoria sa faţă de comitent numai după încasarea mijloacelor băneşti de la cumpărători.

5. *Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfii prin virament – 5200 lei (20x260) plus TVA 1040 lei (5200x0,2), total 6240 lei:*

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 6240 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 6240 lei.

6. *Reflectarea TVA aferente venitului comitentului (trecerea în cont) în baza facturii fiscale scrisă de comitent în mărime de 1326 lei (1560–1170 x 0,2):*

Debit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 1326 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 1326 lei.

7. *Virare comitentului în achitarea datoriei pentru marfa vândută în luna februarie (contra numerar şi în virament) la valoarea de vânzare, inclusiv TVA, diminuată cu suma comisionului şi TVA aferentă – 45084 lei (33150+6630+5304, unde 5304=6240–5200x0,15–780x0,2):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 45084 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 45084 lei.

8. *Trecerea în cont a sumei TVA aferente mărfii vândute în luna februarie – se înregistrează la sfârşitul lunii gestionare în mărime de 7956 lei (6630+1326):*

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 7956 lei

Credit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 7956 lei.

9. *Casarea valorii mărfii vândute în februarie – 56160 lei (180x260 x 1,2):*

Credit 923 "Mărfuri primite în consignaţie" – 56160 lei.

Din înregistrările efectuate în februarie comisionarul va recunoaşte drept venit comisionul în mărime de 7020 lei (5850+1170), suma TVA de achitat la buget fiind de 1404 lei (7020 x 0,2).

Astfel, dacă alte operaţii aferente modificării TVA nu sunt, la sfârşitul lunii gestionare comisionarul va întocmi înregistrarea contabilă:

10. Virare la buget a TVA aferente comisionului recunoscut drept venit:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1404 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 1404 lei.

La comitent

Deoarece valorile materiale transmise în consignaţie rămân în patrimoniul comitentului, e necesar de a reflecta aceste operaţii în conturile respective ca şi operaţiile de predare a materialelor în prelucrare. În acest scop este raţional de a separa câte un subcont special: în contul 216 "Produse" – "Produse în consignaţie", în 217 "Mărfuri" – "Mărfuri în consignaţie" etc. În contul 211 "Materiale" este imposibil de făcut acest lucru fiindcă toate subconturile sunt completate. Din această cauză ar fi bine subcontul 2117 să fie numit "Materiale transmise pentru prelucrare şi în consignaţie". Transmiterea valorilor materiale în consignaţie va fi reflectată printr-o înregistrare internă. Astfel vor fi întocmite următoarele înregistrări:

Scanned with OKEN Scanner

1. *Transmiterea mărfii în consignaţie (conform facturii de expediţie) la cost efectiv – 40000 lei (200x200):*

Debit 217 "Mărfuri", subcontul "Mărfuri în consignaţie", indicând denumirea comisionarului – 40 000 lei

Credit 217 "Mărfuri", subcontul "Mărfuri la depozit" – 40 000 lei.

2. *S-a calculat comisionarului pentru marfa vândută contra numerar şi prin virament în sumă de 47736 lei (33150+6630+6630+1326):*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea mărfii vândute diminuată cu suma comisionului, inclusiv TVA – 47736 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut (valoarea mărfii vândute contra numerar şi virament diminuată cu venitul comisionarului fără TVA) – 39780 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă – 7956 lei.

3. *Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfurilor:*

Debit 242 "Cont de decontare", 243 "Cont valutar" sau 244 "Conturi speciale la bănci" sau alt cont – 45084 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 45084 lei.

4. *Recunoaşterea costului vânzărilor aferent mărfurilor vândute – 36000 lei (180x200):*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 36 000 lei

Credit 217 "Mărfuri", subcontul "Mărfuri în consignaţie" – 36 000 lei.

Astfel se ţine evidenţa operaţiilor de comercializare a mărfurilor şi a TVA în unităţile comerciale când mărfurile sunt contabilizate la cost efectiv sau la preţ de achiziţie.

În varianta expusă de contabilizare a TVA în operaţiile de comercializare în consignaţie s-a luat în considerare convenţia specializării exerciţiului. În baza cerinţelor acestei convenţii şi este recunoscut venitul la comisionar şi la comitent pentru 180 unităţi comercializate deşi 10 unităţi n-au fost achitate în perioada

Scanned with OKEN Scanner

gestionară. Din această cauză în contabilitatea comisionarului se va reflecta datoria acestuia în mărime de 2652 lei în contul 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau în alt cont de evidenţă a datoriilor, iar în contabilitatea comitentului – creanţa comisionarului la aceeaşi sumă în contul 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale".

În registrele de evidenţă a procurărilor şi a livrărilor conform contractului de consignaţie se vor reflecta următoarele informaţii:

***la comitentul „Vibrator"** – în Registrul de evidenţă a livrărilor – suma TVA (7956 lei) aferentă valorii mărfurilor (valorilor materiale) vândute în luna gestionară diminuată cu suma comisionului şi suma TVA aferentă în baza facturii fiscale scrise comisionarului de către comitent;*

la comisionarul „Speranţa":

- *în Registrul de evidenţă a livrărilor – suma TVA (1404 lei) aferentă comisionului pentru mărfurile (valorile materiale) vândute pe parcursul lunii contra numerar şi în virament (indiferent de faptul şi-au achitat cumpărătorii creanţele în luna gestionară sau nu). Înregistrările se fac la sfârşitul zilei de lucru în baza calculului sumei totale a TVA pentru mărfurile vândute în numerar şi în baza facturilor fiscale scrise de către comisionar, în cazul comercializării mărfurilor (valorilor materiale) în virament;*
- *în Registrul de evidenţă a procurărilor – suma TVA (7956 lei) în baza fiecărei facturi fiscale scrise de către comitent pentru mărfurile (valorile materiale) vândute în luna gestionară*[1].

În Declaraţia privind TVA:

- *comitentul în rândurile 1 şi 2 va reflecta suma TVA ce constituie obligaţia acestuia faţă de buget pentru valorile materiale comercializate;*
- *comisionarul în rândurile 1 şi 2 va reflecta sumele TVA pentru valorile materiale (mărfurile) primite de la comitent şi vândute, inclusiv TVA aferentă comisionului;*

---

[1] Juridic comisionarul ar trebui să reflecte numai TVA aferentă comisionului (1404 lei), însă Inspectoratul Fiscal Principal de Stat solicită reflectarea sumei totale a TVA.

Scanned with OKEN Scanner

- *în rândurile 10 şi 11 va indica suma TVA trecută în cont în luna gestionară pentru valorile materiale primite de la comitent în baza facturilor fiscale scrise de către comitent.*

Dacă un lot de valori materiale (mărfuri) se returnează comitentului, comisionarul scrie o factură de expediţie cu stipularea "returnarea valorilor materiale". Dacă în luna gestionară valorile materiale (marfa) primite în consignaţie au fost vândute, iar comisionarul în această lună n-a achitat contravaloarea respectivă comitentului, apare obligaţia fiscală a comisionarului privind TVA faţă de buget. Se întâmplă aceasta din cauza că comitentul nu scrie factura fiscală comisionarului, care la rândul său nu dispune de bază juridică pentru a trece în cont suma TVA aferentă.

În cazul contabilizării mărfurilor la preţ de vânzare înregistrările contabile sunt întocmite în modul descris în condiţiile evidenţei mărfurilor la preţ de procurare (cost efectiv), unica deosebire constituind-o adaosul comercial care este contabilizat în contul 821 "Adaos comercial". La sfârşitul lunii se întocmeşte un calcul de repartizare a adaosului comercial, iar în baza acestuia – înregistrarea contabilă:

Debit 821 "Adaos comercial"
Credit 217 "Mărfuri", subcontul "Mărfuri transmise în consignaţie".

Modul de contabilizare a operaţiilor de comercializare a valorilor materiale în consignaţie (prin intermediari) cu particularităţile impunerii cu TVA inerente acestora nu întocmai corespunde formei juridice şi conţinutului economic expuse în Codul fiscal şi în Codul civil. Deoarece dreptul patrimonial al comitentului asupra valorilor materiale (mărfurilor) transmise în consignaţie nu trece la comisionar, nu există nici un temei de a reflecta suma TVA în debitul contului 226 cu reportarea ulterioară a sumei respective în debitul contului 534. Trecerea în cont a TVA aferente valorilor materiale (mărfurilor) ce nu aparţin comisionarului este contradictorie şi prevederilor art.97 din Codul fiscal. Doar comisionarul nu achită şi nici nu se prevede să achite această sumă a TVA. Persistă şi o altă situaţie paradoxală: de ce comisionarul este obligat să scrie factura fiscală pentru valorile materiale (marfa) care nu-i aparţin? Reflectarea operaţiilor de vânzare a mărfurilor în consignaţie la comisionar poate fi simplificată astfel. Dacă valorile materiale

Scanned with OKEN Scanner

(marfa) primite în consignaţie se vând contra numerar, la valoarea totală a acestora comitentul va scrie factura fiscală comisionarului indicând "vânzare contra numerar". Documentul trebuie să fie scris în baza informaţiei despre valorile materiale vândute contra numerar în luna gestionară. Suma TVA aferentă vânzării nu trebuie să fie trecută în cont de către comisionar. Acesta, însă, va reflecta spre plată la buget (obligaţia fiscală) numai TVA aferentă serviciilor prestate (comisionului).

Dacă valorile materiale (mărfurile) primite în consignaţie se vând în virament, factura fiscală prezentată cumpărătorilor trebuie să fie scrisă de către comisionar din numele comitentului indicând şi suma comisionului. Comisionarul nu va reflecta suma TVA trecută în cont, decât TVA spre plată la buget.

În acest context înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

La comisionar

1. *Înregistrarea la intrări şi ieşiri a mărfurilor va fi reflectată* ***în debitul şi, respectiv, creditul contului 923 "Mărfuri primite în consignaţie".***
2. *Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfii contra numerar:*

Debit 241 "Casa" – la suma totală a mărfii vândute contra numerar, inclusiv comisionul şi TVA aferentă – 46 800 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma comisionului fără TVA recunoscut drept venit al comisionarului – 5850 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – suma TVA aferentă comisionului – 1170 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma venitului comitentului şi TVA aferentă – 39780 lei.

3. *Virare comitentului în achitarea datoriei:*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 39780 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 39780 lei.

4. *Comercializarea mărfii (30 unităţi) în virament:*

Scanned with OKEN Scanner

***Debit 221** "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea mărfii, inclusiv comisionul şi TVA aferentă – 9360 lei*

***Credit 611** "Venituri din vânzări" – la suma comisionului recunoscut drept venit al comisionarului – 1170 lei*

***Credit 534** "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă comisionului – 234 lei*

***Credit 521** "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la venitul care urmează a fi ulterior recunoscut pentru comitent, inclusiv TVA aferentă – 7956 lei (9360 – 1170 – 234)*

5. *Încasarea mijloacelor băneşti din achitarea creanţei cumpărătorilor:*

***Debit 242** "Cont de decontare" sau alt cont – 6240 lei*

***Credit 221** "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 6240 lei.*

6. *Virare comitentului în achitarea datoriei:*

***Debit 521** "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 5304 lei*

***Credit 242** "Cont de decontare" sau alt cont – 5304 lei.*

La comitent

Înregistrările contabile vor fi aceleaşi. Deoarece încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfurilor contra numerar şi prin virament va fi reflectată separat, înregistrările contabile aferente vor fi întocmite de asemenea separat. Suma totală a venitului recunoscut de către comitent constituie 39780 lei, iar TVA – 7956 lei, total 47736 lei.

Deci, comisionarul va face înregistrări numai în Registrul de evidenţă a livrărilor, reflectând suma TVA aferentă comisionului.

În modul expus se contabilizează comercializarea valorilor materiale (mărfurilor) în consignaţie atunci când ambele părţi (comisionarul şi comitentul) ale tranzacţiei sunt plătitori de TVA (contribuabili).

Scanned with OKEN Scanner

Dacă comisionarul nu este înregistrat ca contribuabil, evident el nu va înregistra TVA aferentă comisionului recunoscut ca venit. Formulele contabile vor fi întocmite în modul expus. Comitentul va contabiliza TVA în baza facturilor fiscale scrise de el.

E posibilă şi altă variantă – comisionarul este înregistrat ca plătitor de TVA, iar comitentul nu este contribuabil. În acest caz comitentul va scrie numai factura de expediţie conform căreia nu va reflecta suma TVA aferentă bunurilor vândute, respectiv comisionarul va înregistra obligaţia fiscală privind TVA din comisionul recunoscut ca venit.

3.15. Contabilitatea TVA în comercializarea bunurilor primite în consignaţie de la persoane fizice

Comisionarul poate comercializa bunuri primite în consignaţie şi de la persoane fizice. Conform atr.90 (3) din Codul fiscal comisionarul este obligat să reţină impozitul în mărime de 5% din venitul ce se cuvine persoanei fizice. În acest caz comisionarul, fiind înregistrat contribuabil de TVA, va reflecta suma TVA aferentă comisionului recunoscut drept venit.

Exemplu. *Să admitem că comisionarul comercializează mărfuri primite de la o persoană fizică fără activitate de întreprinzător (condiţiile exemplului precedent):*

- *preţul de vânzare, inclusiv TVA, constituie 312 lei (260+260x0,2);*
- *valoarea mărfii vândute contra numerar – 46 800 lei (150x312), prin virament – 9 360 lei (30x312), total 56 160 lei;*
- *venitul comisionarului (comisionul) aferent mărfii vândute contra numerar – 7020 lei (46800x0,15), prin virament – 1404 lei (9360x0,15);*
- *TVA aferentă venitului comisionarului din marfa vândută contra numerar – 1170 lei (7020 : 6), prin virament – 234 lei (1404 : 6);*
- *venitul comitentului (persoanei fizice) spre recunoaştere din marfa vândută contra numerar – 39 780 lei (46800–7020), prin virament – 7956 lei (9360–1404);*

Scanned with OKEN Scanner

- *impozitul în mărime de 5% de reținut din venitul comitentului aferent mărfii vândute contra numerar – 1989 lei (39780 x 0,05), prin virament – 397,80 lei (7956 x 0,05);*

în vânzarea contra numerar:

- *TVA aferentă venitului comisionarului – 1170 lei (5850 x 0,2);*
- *impozitul pe venit spre reținere – 1989 lei [(46800 – 5850 – 1170) x 0,05];*
- *venitul persoanei fizice diminuat cu impozitul reținut – 37791 lei (46800 – 5850 – 1170 – 1989);*

în vânzarea prin virament:

- *impozitul pe venit spre reținere – 292,50 lei [(9360 – 1170 – 234) x 0,05];*
- *venitul persoanei fizice diminuat cu impozitul reținut – 7558,20 lei (9360 – 1170 – 234 – 397,80).*

Evident, comisionarul va scrie factura de expediție din numele comitentului (persoanei fizice). Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Înregistrarea la intrări a mărfurilor:

Debit 923 "Mărfuri primite în consignație" – 62 400 lei.

2. Comercializarea mărfurilor contra numerar:

Debit 241 "Casa" – la valoarea mărfii vândute (150 de unități) – 46 800 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut de către comisionar – 5850 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă venitului comisionarului – 1170 lei, subcontul 5347 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor fizice" – la suma impozitului reținut în mărime de 5% – 1989 lei

Credit 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma venitului persoanei fizice diminuată cu impozitul reținut – 37 791 lei.

3. Vânzarea lotului de marfă (30 unități) prin virament:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt – 9360 lei

Scanned with OKEN Scanner

***Credit 611** "Venituri din vânzări" – la venitul comisionarului constatat în mărimea comisionului – 1170 lei*

***Credit 534** "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 234 lei, subcontul 5347 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor fizice" – la suma impozitului reţinut – 397,80 lei*

***Credit 539** "Alte datorii pe termen scurt" – la suma venitului ce se cuvine comitentului (9360–1170–234–397,80)–7558,20 lei.*

4. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţelor cumpărătorilor:

***Debit 242** "Cont de decontare" sau alt cont – 6240 lei*

***Credit 221** "Carenţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 6240 lei.*

5. Achitarea datoriei faţă de comitent pentru marfa vândută contra numerar şi plătită prin virament – 42829,80 lei (37791+5038,80)[1]:

***Debit 539** "Alte datorii pe termen scurt" – 42 829,80 lei*

***Credit 242** "Cont de decontare" sau 241 "Casa" – 42 829,80 lei.*

6. Virare la buget a TVA şi impozitului reţinut:

***Debit 534** "Datorii privind decontările cu bugetul", subconturile 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1404 lei, 5347 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor fizice" – la suma impozitului reţinut – 2386,80 lei[2]*

***Credit 242** "Cont de decontare" sau alt cont – la suma totală (1404+2281,50) – 3790,80 lei.*

7. Casarea valorii mărfii vândute cumpărătorilor la preţ de vânzare – 56 160 lei (180x312):

***Credit 923** "Mărfuri primite în consignaţie" – 56 160 lei.*

În operaţiile examinate conform regulilor fiscale comisionarul, în afară de Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor, va face înregistrări şi în registrele de evidenţă a

[1] Suma 5038,80 lei =6240 – 936 – 265,20, unde 936 = 6240 x 0,15, iar 265,20 = 5304 x 0.05.

[2] Suma 2386,80 lei include şi impozitul reţinut din venitul comitentului aferent mărfii neachitate de către cumpărător.

Scanned with OKEN Scanner

decontărilor cu cumpărătorii şi cu persoana fizică (creditor). Valoarea totală a bunurilor la preţ de vânzare şi suma TVA aferentă (rulajul din creditul contului 534) vor fi reflectate separat în coloanele Registrului nr.2.21 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" în vânzările prin virament. Suma TVA deductibilă, reflectată prin formula contabilă debit 226 şi credit 521 sau 539, va fi înregistrată în registrele de evidenţă sintetică şi analitică a decontărilor cu creditorii nr.521 "Datorii comerciale pe termen scurt" şi/sau nr.5.3 "Datorii pe termen scurt calculate". Suma TVA trecută în cont (debit 534 şi credit 226) în baza facturii fiscale scrise de comitent se va înregistra în Registrul nr.2.2 "Creanţe". Valoarea bunurilor comercializate la preţ de piaţă, inclusiv TVA diminuată cu suma comisionului şi TVA respectivă, comisionarul va înregistrao în Registrul nr.5.21 şi/sau 5.3 de evidenţă a decontărilor cu creditorii (în cazul dat – a creanţelor pe termen scurt).

Comisionarul va ţine evidenţa analitică şi sintetică a comisionului recunoscut drept venit şi a decontărilor cu bugetul privind TVA aferentă acestui venit în cazul comercializării bunurilor contra numerar în Registrul nr.2.41 "Casa" de evidenţă a sumelor încasate în casierie.

Comitentul în Registrul nr.2.21 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" va contabiliza decontările cu comisionarul reflectând suma totală spre încasare (rulajul din debitul contului 221), inclusiv venitul recunoscut din comercializarea bunurilor, şi TVA aferentă (rulajul din creditul conturilor 611 şi 534). Evidenţa analitică a creanţelor va fi ţinută pe fiecare comisionar şi document de plată.

În condiţiile prelucrării computerizate a informaţiilor contabile în loc de registrele enunţate vor fi emise maşinogramele (situaţiile) respective cu acelaşi conţinut.

În cazul comercializării bunurilor (mărfurilor), primite în consignaţie de la persoana fizică, comisionarul va completa aceleaşi registre care au fost descrise.

În mod similar sunt contabilizate operaţiile de comercializare a valorilor materiale (mărfurilor, produselor) şi în baza contractului de mandat. Funcţia comitentului în acest caz o execută mandantul, iar comisionarului – mandatarul. În baza contractului de mandat mandatarul scrie o factură fiscală cumpărătorului la valoarea totală a bunurilor vândute la preţ de piaţă, inclusiv TVA, indicând şi suma

Scanned with OKEN Scanner

comisionului, inclusiv TVA aferentă, ce urmează a fi achitată mandatarului pentru serviciul prestat. Concomitent mandatarul mai scrie o factură fiscală mandatantului pentru serviciile de intermediere prestate servind drept temei pentru recunoaşterea venitului şi a TVA spre plată la buget.

3.16. Contabilitatea TVA în comercializarea produselor în magazinele proprii

Unele întreprinderi, producători de bunuri, comercializează o parte din produsele finite fabricate în magazinele proprii. În acest caz valoarea impozabilă în a cărei bază se determină obligaţia fiscală privind TVA reprezintă valoarea produselor la preţ cu amănuntul. Această obligaţie apare şi trebuie recunoscută în momentul trecerii dreptului patrimonial asupra produselor finite vândute de la producător la cumpărător.

Este evident că în cazul vânzării produselor, mărfurilor în magazinele proprii contra numerar, conform Codului fiscal, factura fiscală se scrie, doar la cererea consumatorului. Înregistrările în Registrul de evidenţă a livrărilor se fac la sfârşitul zilei în baza dispoziţiei de încasare şi/sau facturii fiscale scrise la cererea cumpărătorului sau în baza raportului operaţionistului. Suma încasată în achitarea contravalorii produselor finite vândute conţine şi TVA. Din această cauză TVA se calculează prin extragerea ei din suma încasată. De exemplu, dacă din comercializarea produselor s-a încasat 12 000 lei, TVA aferentă va constitui 2000 lei (12000 : 6 sau 12000 x 20 : 120, sau 12000 x 0,1667). Astfel se procedează în cazul când în cecul aparatului de casă nu se separă TVA. În cecurile multor magazine suma TVA este separată, deaceea nu este necesar de a o calcula suplimentar. În ambele cazuri cota TVA este egală cu 20% din valoarea bunurilor comercializate la preţ de vânzare fără TVA.

Transmiterea produselor finite de la depozitul întreprinderii-producător la magazinul propriu, dacă acesta nu se află pe teritoriul întreprinderii, este perfectată printr-un bon de amplasare internă sau factură de expediţie.

Exemplu. *Întreprinderea-producător "Speranţa" în luna curentă a transmis magazinului propriu spre comercializare produse*

Scanned with OKEN Scanner

finite evaluate la 156 000 lei fără TVA, costul efectiv fiind determinat la sfârşitul lunii în sumă de 130 000 lei. La predarea mărfii se formează preţul de vânzare aplicând adaosul comercial de 15%. Valoarea produselor la preţ de vânzare fără TVA este de 179 400 lei (156000 x 1,15), suma TVA – de 35880 lei (179400 x 0,2), valoarea produselor, inclusiv TVA – de 215280 lei (179000 + 35880). Admitem că toate produsele au fost vândute în luna gestionară.

Conform datelor urmează înregistrările contabile:

1. Transmiterea produselor la magazin:

Debit 216 "Produse", subcontul 2164 "Produse predate la magazinul propriu" – 130 000 lei

Credit 216 "Produse", subcontul 2161 "Produse finite" – 130000 lei.

2. Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea produselor finite:

Debit 241 "Casa" – la suma încasată, inclusiv TVA – 215 280 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la venitul recunoscut – 179 400 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 35880 lei.

3. Virare la buget a TVA la sfârşitul lunii (dacă alte operaţii n-au avut loc în perioada fiscală):

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 35880 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont - 35880 lei.

4. Casarea costului produselor comercializate în magazinul propriu:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 130 000 lei

Credit 216 "Produse", subcontul 2164 "Produse predate la magazinul propriu" – 130 000 lei.

Transmiterea produselor finite de la depozitul întreprinderii la magazin poate fi reflectată şi prin trecerea lor în categoria mărfurilor. În acest caz va fi întocmită înregistrarea contabilă:

Debit 217 "Mărfuri"

Credit 216 "Produse", subcontul 2161 "Produse finite".

Scanned with OKEN Scanner

Evidenţa sintetică şi analitică a sumelor încasate, a sumei TVA calculate şi achitate la buget se ţine în aceleaşi registre care au fost descrise anterior.

În cazul în care întreprinderea comercializează produse impozabile la diferite cote ale TVA (20; 8 şi 5%) sau o parte din ele sunt scutite de TVA, subiectul impozabil, conform art.101 din C.F. este obligat să ţină evidenţa separată a comercializării valorilor materiale grupate pe cote de impozitare cu TVA, scutite de TVA şi la cota zero. Datele totalizate în Registrul de evidenţă a livrărilor pe grupele menţionate servesc drept bază de a le reflecta în Declaraţia privind TVA în rândurile 1, 2, 3, 4, 5 şi 6.

3.17. Contabilitatea TVA în transmiterea bunurilor gajate

În caz de necesitate întreprinderea (subiectul impozabil) solicită acordarea unui credit de la o bancă comercială sau un împrumut de la un alt agent economic. Se ştie că creditul sau împrumutul perfectat prin contractul respectiv este asigurat prin anumite bunuri materiale, nemateriale sau financiare numite gaj. Dacă subiectul impozabil nu este în stare să ramburseze creditul (împrumutul) şi să achite dobânda din diferite cauze (insolvabilitate, faliment etc.), creditorul are dreptul să vândă bunurile puse în gaj, iar suma încasată e atribuită la stingerea datoriei faţă de bancă sau altă persoană juridică sau fizică.

În conformitate cu art.91 (3) din Codul fiscal la categoria livrărilor impozabile cu TVA se referă şi transmiterea gajului în proprietatea deţinătorului de gaj (băncii, persoanei juridice sau fizice).

Operaţiile de gajare a bunurilor şi transmiterea acestora deţinătorului de gaj – creditorului gajist, sunt reglementate de Codul civil, Legea cu privire la gaj nr.838-XIII din 23.05.1996 cu completările şi modificările ulterioare, Regulamentul cu privire la gajare (ipotecarea terenurilor şi a obiectelor imobile aferente acestora) aprobat prin Hotărârea Guvernului R.M. nr.374 din 06.04.1998, alte acte normative.

Există gaj înregistrat – gaj fără deposedare, şi amanetul – gaj cu deposedare.

Gajul înregistrat prevede ca obiectul gajului să rămână în posesia debitorului gajist (proprietarului obiectului). În cazul

Scanned with OKEN Scanner

amanetării obiectul depus drept garanţie se transmite în posesia creditorului gajist sau unui terţ care acţionează în numele creditorului gajist. Dacă în contractul de gajare este stipulat, obiectul pus în gaj sigilat de către creditor poate fi lăsat la debitor gajist.

Gajul înregistrat cuprinde:

- ipoteca – gajarea terenurilor, construcţiilor, altor imobile legate nemijlocit de pământ, împreună cu terenul, grevarea chiriilor prezente şi viitoare pe care le produce un imobil;
- ipoteca de întreprinzător – gajul întreprinderii cuprinzând întregul ei patrimoniu;
- gajul valorilor care se află în circulaţie sau în prelucrare;
- gajul bunurilor pe care debitorul le va dobândi în viitor (resursele naturale);

Ca obiect al gajului pot fi titlurile de valoare, drepturile confirmate prin certificate de acţiuni, precum şi drepturile de utilizare a activelor nemateriale.

Şi lombardul reprezintă o formă de gajare a bunurilor. Amanetarea în acest caz prevede următoarele: dacă creditul garantat nu va fi restituit la timp, după expirarea termenului de garanție de o lună, în baza unui act notarial lombardul are dreptul să vândă bunul amanetat, iar suma încasată se atribuie la acoperirea datoriei debitorului privind creditul primit.

Principalele documente primare privind transmiterea bunurilor gajate în proprietatea deţinătorului de gaj sunt:

- contractul de gajare legiferat de notariat;
- contractul de credit (împrumut);
- raportul de evaluare;
- factura fiscală;
- contractul de ipotecă;
- registrul bunurilor imobile;
- contractul de licenţă etc.

Suma TVA în operaţiile de transmitere a bunurilor gajate depinde de mărimea datoriei debitorului gajist (subiectului impozabil) care a solicitat creditul (împrumutul) şi include suma creditului (împrumutului nerambursat), dobânda şi penalitatea neachitate. Valoarea gajului evaluat la vânzare trebuie să acopere suma totală a creditului nerambursat, dobânda şi penalităţile.

Scanned with OKEN Scanner

De regulă, bunurile depuse drept garanţie se vând la licitaţie. Prin urmare ca bază impozabilă pentru calcularea sumei TVA serveşte valoarea acestor bunuri indicată în procesul-verbal de evaluare a estimatorului (organizaţiei de evaluare) independent. Obligaţia fiscală a debitorului gajist (proprietarului bunurilor depuse) faţă de buget privind TVA apare în momentul când acestea se consideră vândute. Suma TVA se calculează prin produsul dintre valoarea gajului şi cota TVA de 20%.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" la 20 ianuarie a primit de la o bancă comercială un credit pe termen scurt (10 luni) în mărime de 72000 lei, încheind contractul de gajare a produselor finite a căror valoare va constitui 85% din valoarea estimativă (la preţ de piaţă) a produselor care este, admitem, de 90 000 lei. Rata dobânzii a fost stabilită de 15% anual. Dobânda (10800 lei), fiind calculată lunar, a fost achitată la timp integral.*

La 20 octombrie întreprinderea „Speranţa" a recunoscut situaţia financiară insolvabilă şi a solicitat achitarea datoriei privind creditul primit prin vânzarea (transmiterea) produselor gajate. Costul efectiv al gajului (valoarea de bilanţ) constituie 63 000 lei.

Toate cheltuielile legate de vânzarea bunurilor puse în gaj sunt efectuate pe seama debitorului gajist (întreprinderea „Speranţa"). El contabilizează creditele (împrumuturile) primite în funcţie de termenul acestora în conturile: 411 „Credite bancare pe termen lung", 511 „Credite bancare pe termen scurt", 413 „Împrumuturi pe termen lung", 513 „Împrumuturi pe termen scurt".

Conform condiţiilor expuse vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Încasarea creditului:

Debit 242 „Cont de decontare" sau alt cont – 72 000 lei

Credit 511 „Credite bancare pe termen scurt" – 72 000 lei.

2. Calcularea dobânzii (admitem că în conformitate cu S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile" dobânda nu se capitalizează, suma integrală fiind de 10 800 lei):

Debit 714 „Alte cheltuieli operaţionale" – 10 800 lei

Credit 511 „Creanţe bancare pe termen scurt" – 10 800 lei.

3. Achitarea dobânzii calculate:

Debit 511 „Credite bancare pe termen scurt" – 10 800 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 242 „Cont de decontare" sau alt cont – 10 800 lei.

4. *Transmiterea produselor finite puse în gaj în proprietatea băncii comerciale*[1] *(creditorului gajist) în valoare de 86 400 lei (72 000+72 000 x 0,2):*

Debit 229 „Alte creanţe pe termen lung" – la valoarea evaluată inclusiv TVA – 86 400 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 72 000 lei

Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă – 14 400 lei.

5. *Trecerea în cont a creanţei în stingerea datoriei privind creditul pe termen scurt:*

Debit 511 „Credite bancare pe termen scurt" – 72 000 lei

Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – 72 000 lei.

6. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei – 14400 lei (86400 – 72000):*

Debit 242 „Cont de decontare" sau alt cont – 14 400 lei

Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – 14 400 lei.

7. *Achitarea sumei TVA la buget, dacă în luna gestionară alte operaţii n-au fost înregistrate:*

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 14 400 lei

Credit 242 „Cont de decontare" sau alt cont – 14 400 lei.

8. *Casarea costului produselor transmise în proprietatea creditorului:*

Debit 711 „Costul vânzărilor" – 63 000 lei

Credit 216 „Produse" – 63 000 lei.

În achitarea datoriei întreprinderii (debitorului gajist) „Speranţa" faţă de creditor suma respectivă se calculează la valoarea gajului luând în considerare şi TVA aferentă.

De regulă, operaţiile de vânzare a bunurilor puse în gaj sunt autorizate unei persoane juridice sau fizice. Pentru serviciile prestate

[1] În esenţă bunurile gajate nu trec în posesia băncii, ci se reflectă ca vândute cu atribuirea mijloacelor băneşti la stingerea datoriei privind creditul primit.

Scanned with OKEN Scanner

acestui intermediar i se cuvine un comision prevăzut în procente din valoarea bunurilor gajate fără TVA.

În caz de gajare a mijloacelor fixe apare necesitatea de a deconta şi suma uzurii cumulate.

Exemplu. *Modificând condiţiile exemplului precedent, admitem că întreprinderea „Speranţa" a pus în gaj un autocamion, valoarea de intrare a căruia este de 95 000 lei, suma uzurii acumulate – de 30 000 lei, valoarea estimată în achitarea datoriei privind creditul pe termen scurt – de 72 000 lei fără TVA, comisionul intermediarului pentru vânzarea autocamionului – de 5% din valoarea acestuia fără TVA.*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Decontarea uzurii cumulate şi valorii de bilanţ a autocamionului:

Debit 124 „Uzura mijloacelor fixe" – la suma uzurii – 30 000 lei

Debit 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii" – la valoarea de bilanţ a obiectului – 65 000 lei (95000 – 30000)

Credit 123 „Mijloace fixe" – la valoarea de intrare – 95 000 lei.

2. Înregistrarea venitului din vânzarea obiectului:

Debit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea de vânzare a obiectului, inclusiv TVA – 86 400 lei

Credit 621 „Venituri din activitatea de investiţii" – la suma venitului recunoscut – 72 000 lei

Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 14 400 lei.

3. Trecerea în cont a creanţei în stingerea datoriei faţă de bancă privind creditul pe termen scurt:

Debit 521 „Credite bancare pe termen scurt" – 72 000 lei

Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – 72 000 lei.

4. Calcularea comisionului intermediarului în suma de 3600 lei (72000x0,05), TVA – 720 lei (3600x0,02):

Debit 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii" – 3600 lei

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – 720 lei

Credit 539 „Alte datorii pe termen scurt" – 4320 lei.

5. Achitarea datoriei faţă de intermediar:

Debit 539 „Alte datorii pe termen scurt" – 4320 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 241 „Casa", 242 „Cont de decontare" sau alt cont – 4320 lei.

Suma TVA aferentă comisionului ce se cuvine intermediarului va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a procurărilor în baza facturii fiscale scrisă de către intermediar întreprinderii „Speranţa".

În contabilitatea financiară înregistrările contabile întocmite vor fi reflectate în registrele descrise mai sus. Menţionăm numai următoarele operaţii. Decontarea uzurii şi casarea valorii de bilanţ a mijloacelor fixe (debit 124 şi credit 123) se va reflecta în Borderoul nr.1 din Registrul nr.1 "Active pe termen lung". Concomitent în compartimentul 4 "Cheltuieli ale activităţii neoperaţionale" al Borderoului nr.7 "Cheltuieli ale întreprinderii" se ţine evidenţa cheltuielilor ale activităţii de investiţii pe componentele acesteia (descifrarea rulajului din debitul contului 721 pe conturi corespondente respective). Aceleaşi înregistrări contabile fără descifrarea pe elementele componente ale activităţii de investiţii se reflectă şi în Regitrul 7.8 "Cheltuieli şi consumuri ale întreprinderii".

În condiţiile prelucrării computerizate a informaţiilor contabile se vor emite maşinograme (situaţii) care vor înlocui registrele enunţate.

3.18. Contabilitatea TVA la livrarea bunurilor în ambalaje

În livrările ambalajelor TVA se calculează şi se achită la buget în mod deosebit şi este condiţionată de ambalajele nereturnabile sau returnabile.

Nereturnabile se consideră ambalajele de transport care se procură (se vând) conform actului de vânzare-cumpărare, iar returnabile – cele care se procură (se vând) în baza condiţiilor de returnare.

Ambalajele din prima grupă pot fi procurate de la furnizori sau fabricate în producţia proprie. Ele sunt facturate separat de bunurile expediate şi achitate în fiecare caz de cumpărare la preţul stabilit în contractul de vânzare-cumpărare. La vânzare ambalajele sunt scoase (casate) din componenţa patrimoniului vânzătorului, deoarece dreptul patrimonial trece în posesia cumpărătorului.

Scanned with OKEN Scanner

Ambalajele din a doua grupă sunt utilizate de către cumpărător (consumator) de mai multe ori (circulaţii). După fiecare caz de cumpărare a mărfii aceste ambalaje sunt returnate de către cumpărător şi permanent se află în componenţa patrimoniului furnizorului, deoarece la livrarea mărfurilor dreptul patrimonial asupra ambalajelor returnabile nu se transmite de la vânzător la cumpărător. Ele nu sunt casate.

Ambalajele de transport care circulă conform actului de vânzare-cumpărare sunt contabilizate şi la furnizor şi la cumpărător în conturile 211 „Materiale" sau 217 „Mărfuri", iar ambalajele returnabile, care servesc mai multe circulaţii ale mărfurilor – la furnizor în unul din conturile enunţate, iar la cumpărător – în contul extrabilanţier 926 „Ambalaje returnabile"[1].

Particularităţile expuse determină modul de perfectare şi contabilizare a TVA în operaţiile vânzării şi circulaţiei ambalajelor de transport menţionate.

A. Contabilitatea TVA la livrarea bunurilor în ambalaje nereturnabile. În conformitate cu art.97 (1) din Codul fiscal valoarea livrării impozabile a mărfurilor (produselor) trebuie să includă şi valoarea ambalajului (cu excepţia ambalajelor returnabile pentru care sunt stabilite preţuri de gaj şi negociate condiţiile obligatorii de returnare în baza unui acord).

Cum s-a menţionat, la vânzarea ambalajelor împreună cu marfa aferentă suma TVA se determină şi se reflectă în conturi, ca şi TVA în operaţiile de livrare a tuturor bunurilor materiale. Este evident că aceste operaţii sunt perfectate printr-o factură fiscală. Deoarece nu există nici un acord dintre furnizor şi cumpărător în privinţa returnării ambalajului, valoarea acestuia se include în valoarea livrării impozabile.

Când subiectul impozabil cu TVA comercializează numai ambalaje returnabile dar fără a fi returnate de către cumpărător (nu există un acord în baza căruia cumpărătorul se obligă să le returneze), aceste ambalaje reprezintă obiectul livrării. Livrarea în cauză cade sub incidenţa prevederilor titlului III al Codului fiscal. Respectiv va fi scrisă factura fiscală, în baza acestuia – vor fi făcute înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor la vânzător şi în Registrul de evidenţă a procurărilor la cumpărător. Prin urmare, furnizorul va înregistra obligaţia fiscală privind TVA pentru ambalajele vândute,

[1] În prezentul Plan de conturi acest cont nu se prevede.

Scanned with OKEN Scanner

cumpărătorul – trecerea în cont a aceleiaşi sume a TVA. Vânzătorul va recunoaşte venitul la valoarea mărfii şi a ambalajelor vândute.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranța" comercializează marfă în ambalaje nereturnabile. Conform facturii fiscale:*

- *valoarea mărfii fără TVA este de 18 000 lei, TVA – de 3600 lei;*
- *ambalaj – 100 unități la preț de 7 lei (fără TVA) bucata, valoarea – 700 lei, TVA – 140 lei. Total – 18 700 lei, TVA – 3740 lei.*

Costul mărfii constituie 12 000 lei, ambalajului – 500 lei, total – 12 500 lei.

În baza acestor date vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Înregistrarea venitului din vânzarea mărfii şi ambalajului:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", sau alt cont de evidență a creanțelor pe termen scurt – la valoarea mărfii şi a ambalajelor vândute, inclusiv TVA – 22440 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 18 700 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă – 3740 lei.

2. Casarea valorii de bilanț (recunoaşterea costului vânzărilor):

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 12 500 lei

Credit 217 "Mărfuri" – 12 500 lei.

3. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanței cumpărătorului:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidență a mijloacelor băneşti – 22440 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 22440 lei.

B. Contabilitatea TVA la livrarea mărfurilor în ambalaje returnabile. În cazul livrărilor de mărfuri în ambalaje returnabile dreptul patrimonial asupra ambalajelor rămâne în posesia vânzătorului. Din aceste considerente costul ambalajelor în cauză nu

Scanned with OKEN Scanner

este casat la livrarea mărfurilor ambalate. Conform acordului încheiat cu vânzătorul cumpărătorul mărfii este obligat în termenul stabilit să returneze ambalajul primit. În scopul compensării ambalajului deteriorat şi returnării la termen a ambalajului aflat în circulaţie furnizorul stabileşte un preţ mai mare (de gaj) decât cel de piaţă.

Livrarea mărfurilor în ambalaje returnabile este perfectată de asemenea printr-o factură fiscală. Însă cantitatea şi valoarea ambalajelor se indică într-un rând separat. Valoarea, inclusiv TVA, se reflectă numai în coloana 10.10 a facturii fiscale. Deoarece vânzătorul nu calculează şi nu plăteşte TVA din valoarea ambalajelor returnabile, cumpărătorul nu are dreptul la trecerea în cont a acesteia.

Suma TVA aferentă ambalajelor returnabile este calculată de către furnizor şi achitată la buget în cazul când aceste ambalaje sunt livrate unui producător de produse fiind folosite la fabricarea lor. În acest caz producătorul are dreptul de a trece în cont suma TVA din valoarea ambalajelor returnabile indicată în factura fiscală. Când producătorul de produse finite importă ambalaje returnabile de a fi utilizate la fabricarea produselor sale, suma TVA se calculează şi se trece în cont. În această operaţie cumpărătorul de ambalaje face înregistrări în Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor.

Dacă cumpărătorul returnează vânzătorului ambalaje deteriorate sau într-o cantitate mai mică, aceste cazuri se consideră livrare de ambalaje impozabile cu TVA. Vânzătorul este dator să scrie o factură fiscală pentru ambalajele deteriorate şi/sau nereturnate.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" a vândut produse finite în valoare de 180000 lei, fără TVA , (TVA – 36 000 lei) în ambalaje returnabile (200 unităţi câte 8 lei bucata). Conform acordului dintre vânzător şi cumpărător preţul de gaj al unei unităţi de ambalaj returnabil constituie 12 lei fără TVA. Să admitem că în luna gestionară cumpărătorul n-a returnat 30 unităţi. Costul efectiv al produselor vândute constituie 138 000 lei.*

Conform acestor condiţii majorarea valorii de bilanţ a utilajului returnabil, când se stabileşte preţul de gaj, se propune de reflectat în contul 821 "Adaos comercial". Cota adaosului comercial aferentă cantităţii ambalajelor deteriorate sau nereturnabile (în cazul dat – 30 unităţi) trebuie decontată. La sfârşitul perioadei gestionare suma majorării valorii de bilanţ (adaosul comercial) aferentă ambalajului returnabil aflat în circulaţie va fi decontat în scopul respectării principiului prudenţei. La începutul perioadei de gestiune

Scanned with OKEN Scanner

ulterioare apare necesitatea de a restabili suma respectivă. În varianta expusă în contul 821 "Adaos comercial" se va deschide un subcont separat 8212 "Adaos aferent preţului de gaj".

În baza condiţiilor expuse vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. *Înregistrarea venitului şi calcularea TVA aferente produselor vândute:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau alt cont de evidenţă a creanţelor pe termen scurt – la valoarea produselor vândute inclusiv TVA (80000+36000) – 210 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 18 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 36 000 lei.

2. *Reflectarea ambalajului returnabil pus în circulaţie (transmiterea ambalajului cumpărătorului cu condiţia returnării) conform acordului încheiat la preţ de gaj: 2400 lei (200x12) valoarea de bilanţ – 1600 lei (200x8):*

Debit 211 "Materiale", subcontul 2114 "Ambalaj şi materiale pentru ambalat", subsubcontul (cont de gradul trei) 21142 "Ambalaje în circulaţie la cumpărători" – la valoarea calculată la preţ de gaj – 2400 lei

Credit 211 "Materiale", subcontul 2114 "Ambalaj şi materiale pentru ambalat", subsubcontul 21141 "Ambalaje la depozit" – la valoarea de bilanţ a ambalajului aflat la depozit – 1600 lei

Credit 821 "Adaos comercial", subcontul 8212 "Adaos pentru preţuri de gaj la ambalaje returnabile" – la suma adaosului calculat la formarea preţului de gaj (2400 – 1600) – 800 lei.

Dacă la întreprinderea-furnizor de mărfuri evidenţa ambalajelor returnabile se ţine în contul 217 „Mărfuri", transmiterea acestora împreună cu marfa cumpărătorilor va fi reflectată în cadrul acestui cont ca şi în contul 211 „Materiale".

3. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei pentru marfa comercializată:*

Scanned with OKEN Scanner

Debit 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar", 244 „Conturi speciale la bănci" – 210 000 lei

Credit 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau alt cont de evidență a creanțelor pe termen scurt – 210 000 lei.

4. Primirea ambalajelor returnate de la cumpărător (170 unități):

Debit 211 „Materiale", subcontul 2114 „Ambalaje și materiale pentru ambalat", subsubcontul 21141 „Ambalaje la depozit" – la valoarea de bilanț (170x8) – 1360 lei

Debit 821 „Adaos comercial", subcontul 8212 „Adaos pentru prețuri de gaj la ambalaje returnabile" – la adaosul comercial aferent ambalajelor returnate (170x4) – 680 lei

Credit 211 „Materiale", subcontul 2114 „Ambalaje și materiale pentru ambalat", subsubcontul 21142 „Ambalaje în circulație la cumpărători" – la valoarea calculată la preț de gaj (170x12) – 2040 lei.

Dacă furnizorul contabilizează ambalajele în contul 217 „Mărfuri" modificarea internă a acestora va fi reflectată în cadrul acestui cont.

5. Reflectarea ambalajelor nereturnate (30 unități) drept vândute (în baza facturii fiscale scrise de către furnizor) la preț de 432 lei (30x12+30x12x0,2):

Debit 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau alt cont de evidență a creanțelor pe termen scurt – la valoarea calculată la preț de gaj, inclusiv TVA– 432 lei

Credit 612 „Alte venituri operaționale" – la venitul din vânzarea ambalajelor nereturnate – 360 lei

Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 72 lei.

6. Casarea costului efectiv al produselor vândute

Debit 711 „Costul vânzărilor" – 138 000 lei

Credit 216 „Produse" – 138 000 lei.

7. Decontarea adaosului comercial (suma ce depășește valoarea de bilanț privind formarea prețului de gaj) – 120 lei (30x4):

Scanned with OKEN Scanner

Debit 821 „Adaos comercial", subcontul 8212 „Adaos pentru preţuri de gaj la ambalaje returnabile" – 120 lei

Credit 211 „Materiale", subcontul 2114 „Ambalaje şi materiale pentru ambalat", subsubcontul 21142 „Ambalaje în circulaţie la cumpărători" – 120 lei.

8. Casarea costului efectiv al ambalajelor nereturnate de către cumpărător şi recunoscute drept vândute – 240 lei (30x8):

Debit 714 „Alte cheltuieli operaţionale" – 240 lei

Credit 211 „Materiale", subcontul 2114 „Ambalaje şi materiale pentru ambalat", subsubcontul 21142 „Ambalaje în circulaţie la cumpărători" – 240 lei.

Evidenţa analitică a ambalajelor returnabile aflate la cumpărători se ţine pe fiecare cumpărător (consumator) separat.

Suma adaosului aferent preţului de gaj pentru ambalajele returnabile aflate la sfârşitul lunii la cumpărător se decontează prin înregistrarea contabilă:

Debit 821 „Adaos comercial", subcontul 8212 „Adaos pentru preţuri de gaj la ambalaje returnabile"

Credit 211 „Materiale", subcontul 2114 „Ambalaje şi materiale pentru ambalat", subsubcontul 21142 „Ambalaje în circulaţie la cumpărători".

Necesitatea acestei înregistrări contabile este fundamentată de respectarea cerinţelor principiului prudenţei, în cazul dat – de a nu supraevalua activele în rapoartele financiare. La începutul lunii ulterioare celei gestionare trebuie de întocmit înregistrarea contabilă de restabilire a adaosului aplicat la formarea preţului de gaj.

Înregistrarea contabilă: debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" şi credit 211 "Materiale" la valoarea ambalajelor returnabile expediate cumpărătorilor la preţ de gaj expusă în unele surse bibliografice este contradictorie principiilor recunoaşterii creanţelor, priorităţii conţinutului economic asupra formei juridice şi principiului prudenţei.

Evidenţa analitică şi sintetică a decontărilor cu bugetul privind TVA se ţine în aceleaşi registre enunţate mai sus în funcţie de modul de ţinere a evidenţei – manual sau computerizat.

Scanned with OKEN Scanner

3.19. Contabilitatea TVA în operaţiile de prelucrare a materiei prime (materialelor)

În cazul în care întreprinderea nu dispune de producţie proprie (sau din alte motive), ea poate să transmită materia primă sau materialele la alte întreprinderi pentru a le prelucra fiind transformate în produse finite, iar ulterior – comercializate.

Spre prelucrare pot fi transmise struguri, fructe, sfeclă de zahăr, lână, vin brut, lemn, carne, alte produse agricole şi neagricole.

În conformitate cu art.93 (3) din Codul fiscal valoarea materiei prime şi a materialelor transmise pentru prelucrare la alte unităţi economice nu intră în aria impozitării cu TVA. Ca livrare impozabilă se consideră transmiterea dreptului patrimonial asupra mărfurilor prin comercializare, schimb, cu titlu gratuit (fără plată) sau cu plata parţială, prin intermediul altor plăţi în expresie naturală, precum şi transmiterea mărfurilor gajate în patrimoniul debitorului gajist. Prin urmare, materia primă sau/şi materialele transmise cu scopul de a fi prelucrate nu sunt impozabile cu TVA, deoarece dreptul patrimonial al proprietarului asupra acestora se păstrează. Este evident că nu are loc actul de vânzare-cumpărare a valorilor materiale enunţate.

În majoritatea cazurilor se supune impozitării cu TVA numai valoarea serviciilor prestate de către prelucrător, deoarece obiectul comercializării îl constituie anume aceste servicii.

În operaţiile de prelucrare se perfectează următoarele documente:

- contractul de prelucrare;
- factura de expediţie scrisă de prelucrător cu stipularea "la prelucrare";
- factura fiscală scrisă de prelucrător predătorului de materii prime, materiale pentru a achita serviciile de prelucrare etc.

Conform documentelor în cauză prelucrătorul va calcula suma TVA spre plată la buget aferentă serviciilor de prelucrare prestate şi va face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor, iar predătorul materiei prime sau a materialelor va reflecta trecerea în cont a sumei TVA aferente aceloraşi servicii, făcând înregistrări în Registrul de evidenţă a procurărilor.

În contabilitatea transmiterii în prelucrare a materiei prime şi/sau a materialelor vor fi reflectate operaţiile:

Scanned with OKEN Scanner

a) la predător:
- modificarea internă în cadrul contului de evidenţă a materiei prime, materialelor aflate la depozit recunoscute drept transmise în prelucrare;
- înregistrarea consumurilor de prelucrare (serviciilor prestate de prelucrător) şi a datoriei faţă de prelucrător concomitent cu/sau fără trecerea în cont a TVA aferente în funcţie de caz;
- primirea materiei prime, materialelor prelucrate (produselor finite);
- achitarea datoriei faţă de prelucrător;

b) la prelucrător:
- înregistrarea la intrări a materiilor prime (materialelor) primite în prelucrare în evidenţa extrabilanţieră;
- reflectarea consumurilor aferente prelucrării materiei prime şi/sau a materialelor, determinând costul prelucrării materiei prime (produselor obţinute);
- înregistrarea creanţei predătorului, venitului şi TVA aferente serviciilor de prelucrare prestate;
- încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei anterior înregistrate.

Contabilitatea TVA şi a operaţiilor de prelucrare a materiei prime (materialelor) se ţine în funcţie de caracterul relaţiilor economice dintre predător (întreprinderea ce transmite materia primă (materialele) în prelucrare) şi prelucrător – cel ce le prelucrează[1].

Pot fi posibile următoarele variante:

a) predătorul şi prelucrătorul sunt rezidenţi ai R.M. şi ambii – plătitori de TVA;
b) predătorul este rezident al R.M. şi plătitor de TVA, iar prelucrătorul – nerezident;
c) prelucrătorul este rezident al R.M., înregistrat ca plătitor de TVA, iar predătorul – nerezident;
d) predătorul este rezident al R.M. şi plătitor de TVA, iar prelucrătorul – rezident, dar nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei;

[1] Aceste probleme sunt examinate în art. L.Istrati şi A.Nederiţa „Учет и налогообложение операций с давальческим сырьем"// Contabilitate şi audit, 1999, nr.9.

Scanned with OKEN Scanner

e) prelucrătorul este rezident al R.M. şi plătitor de TVA, iar predătorul – rezident, dar nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii.

Contabilitatea operaţiilor de prelucrare a materiei prime (materialelor) la predător poate fi ţinută în contul de evidenţă a materiei prime (materialelor) sau în contul 811 „Producţia de bază". E clar că folosirea contului 811 dublează contabilitatea unuia şi aceluiaşi proces (prelucrarea) şi la prelucrător, şi la predător. În realitate el are loc numai la prelucrător, ce este prevăzut în Planul de conturi existent.

Predătorul şi prelucrătorul sunt rezidenţi ai R.M., ambii fiind înregistraţi ca plătitori de TVA. În conformitate cu condiţiile contractuale achitarea serviciilor de prelucrare poate fi efectuată în bani sau prin oferirea unor produse finite obţinute din prelucrare.

Exemplu. *Întreprinderea „Speranţa" (predător) transmite prelucrătorului „Viitorul" materie primă la cost efectiv (valoarea de bilanţ de 150000 lei). Materia primă nu se impozitează cu accize. Consumurile aferente transportării materiei prime la prelucrător (transportul auto propriu) sunt de 12 000 lei, transportării produselor finite fabricate din materia primă (transportul terţ) – de 18000 lei, inclusiv TVA. Consumurile de prelucrare a materiei prime la prelucrător:*

- *salariile calculate muncitorilor la prelucrare – 24 000 lei;*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală – 7200 lei;*
- *cota consumurilor indirecte distribuite – 9000 lei;*
- *serviciile activităţilor auxiliare – 2000 lei;*
- *consum de energie electrică în scopuri tehnologice – 3000 lei;*

TVA – 600 lei.

Total consumuri de prelucrare – 44 200 lei.

Valoarea serviciilor de prelucrare spre achitare a fost negociată la suma de 65000 lei fără TVA.

În baza acestor date vor urma înregistrările contabile:

La predător (întreprinderea „Speranţa")

1. Transmiterea materiei prime pentru prelucrare la cost efectiv (în baza facturii de expediţie):

Scanned with OKEN Scanner

Debit 211 „Materiale", subcontul 2117 „Materiale transmise pentru prelucrare" – 150 000 lei

Credit 211 „Materiale"[1], subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază", sau alte subconturi – 150 000 lei.

2. *Reflectarea consumurilor de transport privind transportarea materiei prime cu transportul auto propriu:*

Debit 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază" sau alte conturi – 12 000 lei

Credit 812 „Activităţi auxiliare" – 12 000 lei.

3. *Reflectarea serviciilor de prelucrare a materiei prime evaluate la preţ de vânzare negociat în contract (în baza facturii fiscale):*

Debit 211 „Materiale", subcontul 2117 „Materiale transmise pentru prelucrare" sau alt subcont – la valoarea serviciilor fără TVA – 65 000 lei

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 13 000 lei

Credit 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 „Alte datorii pe termen scurt" – la suma totală, inclusiv TVA (65000+13000) – 78000 lei.

4. *Înregistrarea consumurilor aferente transportării produselor fabricate:*

Debit 211 „Materiale", subcontul 2117 „Materiale transmise pentru prelucrare" – la valoarea serviciilor fără TVA (18000 – 18000:6) – 15 000 lei

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 3000 lei

Credit 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 „Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea totală, inclusiv TVA – 18 000 lei.

5. *Înregistrarea la intrări a produselor finite fabricate din materia primă la cost efectiv – 242 000 lei (150000+ 12000+15000+65000)[1]:*

---

[1] Pot fi aplicate şi alte conturi ca 215 „Producţie în curs de execuţie", 216 „Produse" etc. în funcţie de aceea în care cont sunt contabilizate vaorile materiale transmise la prelucrare.

Scanned with OKEN Scanner

Debit 216 „Produse" – 242 000 lei
Credit 211 „Materiale", subcontul 2117 „Materiale transmise pentru prelucrare" – 242 000 lei.

6. Virare prelucrătorului în achitarea datoriei pentru prelucrarea materiei prime:

Debit 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 „Alte datorii pe termen scurt" – 78 000 lei
Credit 242 „Cont de decontare", 244 „Conturi speciale la bănci" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 78 000 lei.

Dacă predătorul materiei prime achită serviciile de prelucrare oferind prelucrătorului produse finite, ele se califică drept livrare impozabilă cu TVA.

Să admitem că prelucrătorului i s-a oferit un lot de produse, obţinute din prelucrare în achitarea datoriei, al căror cost efectiv constituie 42 000 lei, valoarea fără TVA este de 65 000 lei. Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

7. Recunoaşterea venitului cu calcularea TVA spre achitare la buget din vânzarea produselor prelucrătorului:

Debit 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea produselor, inclusiv TVA – 78 000 lei
Credit 611 „Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut – 65 000 lei
Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA aferentă – 13 000 lei.

8. Decontarea costului produselor vândute:

Debit 711 „Costul vânzărilor" – 42 000 lei
Credit 216 „Produse" – 42 000 lei.

9. Trecerea în cont în achitarea reciprocă a creanţei şi datoriei respective:

---

[1] Costul efectiv al produselor obţinute din prelucrare îl constituie costul materiei prime transmise la prelucrare, consumurile de transport pentru transportarea materiei prime la prelucrător şi de la el şi costul serviciilor de prelucrare.

Scanned with OKEN Scanner

Debit 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 „Alte datorii pe termen scurt" – 78 000 lei

Credit 221 „Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – 78 000 lei.

În înregistrarea contabilă 7 în loc de conturile 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 „Alte creanţe pe termen scurt" poate fi debitat contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 „Alte datorii pe termen scurt". Această înregistrare corespunde definiţiei venitului şi nu este contradictorie cerinţelor principiului noncompensare. Recunoaşterea venitului prin micşorarea concomitentă a datoriei (contul521 sau 539) simplifică soluţionarea problemei: nu mai este necesară trecerea în cont a creanţei (datoriei) în achitarea reciprocă a acestora.

La prelucrător (întreprinderea „Viitorul")

1. Înregistrarea la intrări a materiei prime (fără transmiterea dreptului patrimonial) la valoarea contractuală:

Debit 922 „Materiale primite spre prelucrare" – 150 000 lei.

2. Reflectarea consumurilor de prelucrare a materiei prime:

Debit 811 "Producţia de bază" sau 812 "Activităţi auxiliare" – la suma totală a consumurilor – 44 200 lei

Credit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – la salariile calculate – 24 000 lei

Credit 533 "Datorii privind asigurările" – la contribuţiile pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală – 7 200 lei

Credit 813 "Consumuri indirecte de producţie" – la cota consumurilor indirecte de producţie repartizate – 8 000 lei

Credit 812 "Activităţi auxiliare" – la serviciile prestate de activităţile auxiliare - 2 000 lei.

3. Consum de energie electrică în scopuri tehnologice:

Debit 811 "Producţia de bază" sau 812 "Activităţi auxiliare" – la valoarea energiei fără TVA – 3 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 600 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma totală, inclusiv TVA – 3 600 lei.

4. *Înregistrarea la intrări a produselor fabricate din materia primă şi depozitate:*

Debit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – la cost efectiv – 194 200 lei.

5. *Înregistrarea venitului şi calcularea TVA aferentă serviciilor prestate privind prelucrarea materiei prime:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea serviciilor, inclusiv TVA – 78 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului – 65 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 13 000 lei.

6. *Casarea costului materiei prime prelucrate:*

Credit 922 "Materiale primite spre prelucrare" – 150 000 lei.

7. *Casarea produselor obţinute din prelucrare la transmiterea acestora întreprinderii "Speranţa":*

Credit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – 194 200 lei.

8. *Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţelor:*

Debit 242 "Cont de decontare", 244 "Conturi speciale la bănci" sau alt cont – 78 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 78 000 lei.

În cazul achitării creanţei prin oferirea produselor fabricate din materia primă va urma înregistrarea contabilă:

9. *Înregistrarea produselor primite la intrări:*

Debit 217 "Mărfuri" sau alt cont (211 "Materiale") – la valoarea fără TVA – 65000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA trecută în cont – 13 000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt – 78 000 lei.

10. Trecerea în cont a creanței și datoriei în stingerea reciprocă a acestora:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte creanțe pe termen scurt" – 78 000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 78 000 lei.

În loc de înregistrările 9 și 10 poate fi întocmită următoarea înregistrare:

Debit 217 "Mărfuri" sau alt cont – 65 000 lei

Credit 534 "datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 13 000 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 78 000 lei.

În operațiile de prelucrare a materiei prime (materialelor) TVA aferentă este calculată de către prelucrător și reflectată spre achitare la buget numai din valoarea serviciilor de prelucrare prestate. Prelucrătorul va înregistra această sumă a TVA în Registrul de evidență a livrărilor.

În cazul achitării serviciilor de prelucrare prin oferirea produselor finite fabricate din materia primă prestatorul va calcula TVA spre achitare la buget în Registrul de evidență a livrărilor, iar prelucrătorul – va trece această sumă în cont făcînd înregistrare în Registrul de evidență a procurărilor.

Cu TVA se impozitează toate serviciile prestate de către terți pentru prelucrarea materiilor prime (materiale).

Predătorul este rezident al R.M. și plătitor de TVA, iar prelucrătorul – nerezident. În acest caz transmiterea materiei prime, materialelor prelucrătorului străin se califică la predător drept export temporar. Deaceea, dacă materia primă spre prelucrare este impozitată cu accize conform Codului fiscal și Legii bugetului pe anul respectiv, ea nu poate trece frontiera până nu va fi achitate accizele la organul vamal. Suma TVA aferentă materiei prime

Scanned with OKEN Scanner

transmise în prelucrare nu se determină şi nu se calculează spre achitare la buget.

Primirea de către predator a produselor finite fabricate din materia primă transmisă este perfectată documentar, ca şi operaţiile de import, cu următoarea excepţie – se impozitează cu TVA nu valoarea produselor propriu-zise, ci serviciile prestate de către prelucrătorul străin drept import de servicii.

Prelucrătorul străin ţine evidenţa operaţiilor de primire a materiei prime şi prelucrare a acesteia în conformitate cu legislaţia şi actele normative ale ţării respective.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranţa" transmite unui prelucrător străin materie primă la cost efectiv (valoare de bilanţ) de 250 000 lei pentru a fi prelucrată în produse finite. Conform invoice-ului pentru serviciile de prelucrare se prevede o sumă de 3000 dol. SUA la cursul oficial al Băncii Naţionale de 13,10 lei pentru 1 dol. SUA, achitarea s-a făcut la acelaşi curs. Serviciile de transport străin calificate ca servicii de import au constituit 1400 dol. SUA, achitate anticipat la cursul indicat, însă conform scrisorii de trăsură internaţională de prestare a serviciilor, cursul a fost stabilit de 13,22 lei pentru 1 dol. SUA. Serviciile vamale constituie 300 lei. Materia primă şi produsele fabricate din ea nu sunt incluse în categoria celor accizate.*

Este evident că operaţiile de transmitere în prelucrare a materiei prime şi primirea produselor fabricate precum şi celelalte consumuri condiţionate de această afacere vor fi contabilizate numai la predător (întreprinderea "Speranţa"). Prin urmare, vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Transmiterea materiei prime pentru prelucrare:

Debit 211 "Materiale", subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" – 250 000 lei

Credit 211 "Materiale", subcontul 2111 "Materii prime şi materiale de bază" – 250 000 lei.

2. Reflectarea serviciilor de transport (auto propriu) şi a serviciilor vamale achitate:

Debit 211 "Materiale", subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" – 300 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont la bănci – 300 lei.

3. Înregistrarea datoriei faţă de prelucrătorul străin pentru serviciile de prelucrare a materiei prime în sumă de 39 300 lei (3000x13,10):

Scanned with OKEN Scanner

Debit 211 "Materiale", subcontul 211 "Materiale transmise pentru prelucrare" – 39 300 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 39 300 lei.

4. *Virare transportatorului străin sub formă de avans pentru prestarea ulterioară a serviciilor de transportare a produselor fabricate din materia primă în mărime de 18340 lei (1400x13,10):*

Debit 224 "Avansuri pe termen scurt acordate" – 18 340 lei

Credit 243 "Cont valutar" – 18 340 lei.

Conform art.102 (1) din Codul fiscal se permite trecerea în cont a TVA aferentă serviciilor de import numai în cazul achitării acestea. Din acest motiv TVA va fi reflectată astfel:

5. *Calcularea TVA aferente serviciilor de prelucrare importate în mărime de 7860 lei (39300x0,2):*

Debit 226 "Taxa pe valoare adăugată de recuperat" – 7860 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 7860 lei.

6. *Reflectarea serviciilor transportatorului străin privind transportarea produselor obținute din prelucrare în mărime de 18508 lei (1400x13,22):*

Debit 211 "Materiale", subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" – la valoarea serviciilor fără TVA – 18508 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – la suma totală, inclusiv TVA – 18508 lei.

7. *Calcularea TVA aferente serviciilor de transport calificate ca importate în mărime de 3701,60 lei (18508x0,2):*

Debit 226 "Taxa pe valoare adăugată de recuperat" – 3701,60 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – 3701,60 lei.

8. *Virare prelucrătorului străin în achitarea datoriei pentru serviciile de prelucrare a materiei prime la valoarea de 39600 lei (3000x13,20):*

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 39 600 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 243 "Cont valutar" – 39 600 lei.

9. Reflectarea diferenței de curs valutar nefavorabile aferente decontării cu prelucrătorul străin în mărime de 300 lei [3000x(13,20-13,10)]:

Debit 722 "Cheltuieli ale activității financiare" – 300 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 300 lei.

10.Trecarea în cont a TVA aferente serviciilor de prelucrare și de transport importate în mărime de 11561,60 lei (7860+ 3701,60):

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"-11561,60 lei

Credit 226 „Taxa pe valoare adăugată de recuperat"-11561,60

11. Trecerea în cont a avansului acordat în achitarea datoriei față de organizația de transport străină :

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 18 340 lei

Credit 224 "Avansuri pe termen scurt acordate" – 18 340 lei.

12. Reflectarea diferenței de curs valutar favorabile aferente decontării cu organizația de transport străină în mărime de 168 lei (18508-18340):

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 168 lei

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară" – 168 lei.

În acest caz, deși cursul dolarului a crescut, se înregistrează o diferență de curs valutar favorabilă, deoarece ea apare din diferența dintre echivalentul în lei a datoriei față de prelucrător străin și suma avansului acordat anterior.

Costul efectiv al produselor fabricate din materia primă va constitui 308 108 lei (250000+300+39300+18508):

13. Înregistrarea la intrări a produselor obținute din prelucrare:

Debit 216 "Produse" – 308 108 lei

Credit 211 "Materiale", subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" – 308 108 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Suma TVA în exemplul dat va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar în Declaraţia privind TVA – în boxa 13.

Prelucrătorul este rezident al R.M. şi plătitor de TVA, iar predătorul – nerezident. În cazul dat materia primă (materialele) adusă la prelucrare se consideră temporar în regim vamal. În conformitate cu Legea R.M. nr.501-XV din 11.12.2003 „Cu privire la modificările şi completările introduse în unele acte legislative" (Monitorul oficial nr.6-12 din 1.01.2004) s-a completat art.103 (3) din Codul fiscal. În particular se menţionează, că mărfurile plasate în regim vamal de prelucrare, cu excepţia mărfurilor impuse accizelor – cărnii proaspete (răcorite şi congelate) de bovine, porcine, ovine, caprine, măruntaielor de aceste specii de animale şi de pasăre, slăninei şi grăsimei de porc şi de pasăre, laptelui, frişcăi, amidonului de cartofi, zahărului brut din trestie, şi altele nu se impozitează cu TVA.

Aşadar, o grupă de materie primă şi materiale plasate în regim vamal de prelucrare nu se impozitează, alta se impozitează cu TVA, care urmează să fie restituită.

În cazul dat prelucrătorul-rezident:

- înregistrează la intrări în evidenţa extrabilanţieră materia primă (materialele) primite pentru prelucrare;
- contabilizează consumurile de prelucrare a materiei prime. Valoarea serviciilor de prelucrare se consideră export de servicii care, conform art.104 (a) din C.F. se impozitează la cota zero, dacă produsele fabricate din materia primă sunt expediate predătorului nerezident;
- reflectă transmiterea produselor fabricate din materia primă predătorului (nerezident) fiind declarate organului vamal teritorial de către predător;
- contabilizează decontările cu predătorul materiei prime pentru serviciile de prelucrare prestate de export;
- în cazul impozitării materiei prime, materialelor sau produselor cu TVA şi cu accize calculează sumele acestor impozite spre plată la buget.

Predătorul va contabiliza operaţiile de predare a materiei prime (materialelor) pentru prelucrare, consumurile legate de transportarea acestora, taxa vamală (dacă, conform condiţiilor contractuale, o achită predătorul), va calcula şi achita valoarea serviciilor de prelucrare de

Scanned with OKEN Scanner

import, va înregistra primirea produselor finite etc. în conformitate cu legislaţia în vigoare a ţării respective.

În cazul neimpozitării cu TVA a materiei prime (materialelor) primite pentru prelucrare şi transportare la locul de destinaţie a prelucrătorului cu transportul predătorului sau cu transportul unei organizaţii terţe dar achitat de către predător, la prelucrător nu apare necesitatea de a calcula TVA aferentă acestei operaţii. Suma TVA din valoarea serviciilor de prelucrare a materiei prime (materialelor) va fi calculată la cota zero, deoarece acestea se consideră servicii de export. În factura fiscală se indică valoarea serviciilor de export, iar în Declaraţia privind TVA această valoare se va reflecta în boxa 5.

În conformitate cu Regulamentul cu privire la restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată în cazul exportului de produse, obţinute din prelucrarea mărfurilor pe teritoriul vamal (Ordinul Departamentului vamal al RM nr.76 din 26.04.2004) rezidentului (plătitor de TVA) i se restituie TVA[1] aferentă exportului de produse obţinute din prelucrarea materiei prime (materialelor) primite spre prelucrare pe teritoriul vamal al R.M. Dacă se respectă condiţiile exportului valorilor materiale în conformitate cu regimul vamal de export, contribuabilului, în baza cererii i se restituie TVA în limita sumei TVA plătite pentru materia primă (materialele) primite spre prelucrare:

- în termenul de acţiune a permisiunii;
- nu mai târziu de doi ani din momentul declaraţiei materiei prime (materialelor) în regim vamal de prelucrare pe teritoriul vamal.

Problema restituirii TVA este examinată de comisia numită de şeful vamei. Contribuabilul prezintă la vamă cererea, indicând sumele TVA ce urmează a fi restituite, şi anexează următoarele documente:

- permisiunea la regimul vamal "prelucrare pe teritoriul vamal";
- formularul de evidenţă şi control (se indică numărul permisiunii şi a declaraţiei vamale de export, denumirea mărfurilor, codul mărfurilor, unitatea de măsură, cantitatea, valoarea);

---

[1] După opinia noastră nu există bază nici juridică, nici economică de a impozita cu TVA materiile prime (materialele) primite pentru prelucrare atât de la rezident, cât şi de la nerezident, deoarece ele nu constituie elemente patrimoniale ale prelucrătorului.

Scanned with OKEN Scanner

- procesul-verbal al expertizei produselor obţinute din prelucrare, copia declaraţiei de export;
- extras din contul personal de evidenţă a operaţiilor contribuabilului înregistrat;
- certificatul de înregistrare a plătitorului de TVA;
- copia dispoziţieie de plată ce justifică plata TVA la import;
- certificatul, eliberat de către organul fiscal pe locul de deservire, ce confirmă că suma TVA spre restituire nu a fost trecută în cont în perioadele fiscale în care a avut loc importul pe teritoriul vamal în regim de prelucrare.

Comisia vamală este datoare în 15 zile să verifice informaţiile cu privire la importul materiei prime (materialelor) în regim vamal de prelucrare şi exportul produselor, obţinute din prelucrarea acestora. În baza examinării comisia confirmă sau refuză dreptul de restituire a sumelor TVA, indicate în cererea contribuabilului.

Pentru determinarea sumei TVA spre restituire se compară suma TVA, plătită în momentul amplasării materiilor prime (materialelor) în regim vamal de prelucrare pe teritoriul R.M., cu suma TVA, calculată din cantitatea produselor obţinute din prelucrare[1].

La restituirea sumei TVA se ia în considerare datoriile contribuabilului faţă de buget, inclusiv pentru creditele acordate de Ministerul Finanţelor, bugetul instituţiei administrativ-teritoriale, bugetul asigurării de stat etc. Dacă contribuabilul doreşte ,suma TVA spre restituire poate fi trecută în cont pentru plăţile vamale viitoare, fără indexare sau calcularea dobânzilor. Suma TVA respectivă se restituie din contul bugetului de stat al trezoreriei centrale în timp de 30 de zile.

Exemplu. *Prelucrătorul "Lux" (rezident), conform contractului de prelucrare, primeşte de la o firmă străină (nerezident) pentru a fabrica produse finite 5000 unităţi de materie primă la preţ de 3 dol. SUA bucata, cursul fiind de 13,20 lei pentru 1 dol. SUA, echivalentul constituind 198 000 lei (5000 x 3 x 13,20). Consumurile de prelucrare efectivă a materiei prime constituie:*

---

[1] Nu e clar care sumă a TVA se acceptă spre restituire. În opinia noastră, trebuie să fie restituită suma TVA aferentă produselor exportate care au fost obţinute din prelucrarea materiei prime amplasate în regim de prelucrare pe teritoriul vamal, dar nu mai mare decât TVA aferentă materiei prime primite.

Scanned with OKEN Scanner

- *salariile muncitorilor – 12 000 lei;*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală – 3600 lei;*
- *cota-parte a consumurilor indirecte de producţie – 5500 lei;*
- *serviciile activităţilor auxiliare – 3 000 lei.*

În luna gestionară au fost prelucrate şi exportate predătorului străin 3000 unităţi de materie primă.

Valoarea serviciilor de prelucrare prestate predătorului străin conform facturii fiscale, constituie 3100 dol. SUA la cursul de 13,20 lei pentru 1 dol., achitarea creanţei a fost la cursul de 13,30 lei, cheltuielile de transport, taxa vamală şi serviciile vamale au fost achitate de către predătorul străin la introducerea pe teritoriul vamal în regim de prelucrare şi la scoaterea (exportul) produselor fabricate de pe acest teritoriu.

Conform condiţiilor vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile (numai la prelucrător):

1. Virare la buget în achitarea TVA:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 39 600 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 39 600 lei.

2. Calcularea TVA din valoarea materiei prime importate temporar în regim de prelucrare (conform Declaraţiei vamale de import) în mărime de 39 600 lei (198000 x 0,2):

Debit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 39 600 lei
Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 39 600 lei.

Înregistrările în Registrul de evidenţă a procurărilor sunt efectuate în baza Declaraţiei vamale de import.

1. Virare la buget în achitarea TVA:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 39 600 lei
Credit 242 "Cont de decontare" – 39 600 lei.

3. Înregistrarea la intrări a materiei prime primite pentru prelucrare:

Debit 922 "Materiale primite spre prelucrare" – 198 000 lei.

4. Reflectarea consumurilor aferente prelucrării materiei prime:

Debit 811 "Producţia de bază" – la suma totală – 24 100 lei
Credit 531 "Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – la salariile calculate – 12 000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 533 "Datorii privind asigurările" – la contribuțiile pentru asigurările sociale şi asistența medicală – 3600 lei

Credit 813 "Consumuri indirecte de producție" – la cota parte a consumurilor indirecte de producție repartizate – 5500 lei

Credit 812 "Activități auxiliare" – la cota parte a serviciilor prestate pentru prelucrare – 3000 lei.

5. *Înregistrarea la intrări a produselor finite fabricate din materia primă la cost efectiv – 142 900 lei (3000 x 3 x 13,20 + 24 100):*

Debit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – 142 900 lei.

6. *Se cuvine spre achitare de la predător de materie primă pentru serviciile de prelucrare în sumă de 40 920 lei (3100 x 13,20):*

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 40 920 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 40 920 lei.

7. *Casarea valorii produselor obținute din prelucrare după expedierea acestora predătorului:*

Credit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – 142 900 lei.

8. *Încasarea mijloacelor băneşti în stingerea creanței predătorului – 41 230 lei (3100 x 13,30):*

Debit 243 "Cont valutar" – 41 230 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 41 230 lei.

9. *Reflectarea diferenței de curs valutar – 310 lei (41230 – 40920):*

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 310 lei

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară" – 310 lei.

La sfârşitul perioadei fiscale (lunii gestionare) întreprinderea-prelucrător întocmeşte următorul calcul:(Tab.)

Scanned with OKEN Scanner

Calculul TVA spre restituire în cazul exportului produselor din prelucrare

Nr. d/o	Materia primă (materialele) spre prelucrare pe teritoriul vamal						Materia primă prelucrată şi exportată					
	Nr. permisiunii	Nr. declaraţiei vamale de import	Codul materiei prime (material.)	Denumirea materiei prime	Cantitate, un.	TVA achitată, lei	Codul materi ei prime (material.)	Denumirea mate- riei prime	Cantitatea, un.	TVA[1] aferentă materiei prime prelucrate, lei	Nr. declaraţiei vamale de export	TVA spre restituire
1	71958	181500	xxxxx	Mate rie primă "A"	5000	39600	xxxxx	Mate rie primă "A"	3000	23760	191785	23760

Conform acestui calcul se întocmeşte înregistrarea contabilă:

10. Înregistrarea spre restituire a sumei TVA aferentă materiei prime prelucrate şi produselor finite exportate predătorului străin:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 23 760 lei

Credit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 23 760 lei.

11. Restituirea TVA din contul bugetului de stat al trezoreriei centrale:

Debit 242 "Cont de decontare" – 23 760 lei

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 23 760 lei.

Predătorul este rezident al R.M. şi plătitor de TVA, iar prelucrătorul – rezident, dar nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei. În acest caz predătorul transmite materia primă (materialele) unui prelucrător care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei. Suma TVA aferentă materiei prime nu se calculează dacă documentul scris (factura de expediţie) este înregistrat la posturile fiscale comune interne de control. Înregistrarea se face în baza unui certificat, eliberat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, ce adevereşte plata accizelor aferente materiei prime (materialelor) spre prelucrare, dacă ea se impozitează cu accize. Dacă

[1] În această coloană trebuie de reflectat suma TVA aferentă materiei prime prelucrate şi exportate predatorului străin.

Scanned with OKEN Scanner

materia primă (materialele) nu este înregistrată la acest post, ea va fi impozitată cu TVA.

Predătorul plăteşte TVA din valoarea produselor obţinute din prelucrarea materiilor prime (materialelor). Valoarea produselor finite, din care se determină suma TVA, include valoarea materiei prime (materialelor), cheltuielile de transport, consumurile de prelucrare şi suma accizelor (dacă acestea se impozitează cu accize). Suma TVA plătită va fi reflectată prin înregistrarea contabilă:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt"

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont la bancă.

Ulterior TVA plătită va fi trecută în cont fiind reflectată astfel:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

Operaţiile de transmitere şi transportare a materiei prime, prestare a serviciilor de prelucrare de către prelucrător, de primire a produselor obţinute din prelucrare etc. se vor reflecta prin înregistrările contabile expuse mai sus.

Prelucrătorul este rezident al R.M., înregistrat ca plătitor de TVA, iar predătorul – rezident, dar nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii. În conformitate cu Hotărârea Guvernului R.M. nr.362 din 28.04.1999 materia primă (materialele) care se primeşte spre prelucrare trebuie să fie înregistrată la postul fiscal intern de control. În acest scop prelucrătorul e dator să plătească accizele dacă materia primă (materialele) se impozitează cu accize şi TVA. Drept bază de calculare a TVA servesc valoarea materiei prime (materialelor), cheltuielile de transport, accizele şi alte cheltuieli legate de efectuarea acestei tranzacţii (prima de asigurare).

La returnarea produselor obţinute din prelucrarea materiei prime (materialelor) prelucrătorul scrie o factură fiscală în care indică valoarea produselor, inclusiv valoarea materiei prime, şi valoarea serviciilor de prelucrare. Valoarea acestor produse se impozitează cu TVA la cota zero.

Conform art.101 (5) din Codul fiscal, dacă depăşirea TVA aferente valorilor materiale (serviciilor) procurate apare datorită efectuării unei livrări ce se impozitează la cota zero, contribuabilul are dreptul la restituirea sumei TVA. Restituirea se efectuează în conformitate cu Regulamentul cu privire la restituirea (rambursarea) sumelor taxei pe valoarea adăugată nr.31 (10-13-02/1) din

Scanned with OKEN Scanner

06.08.1999. În el se menţionează că contribuabilului i se restituie suma TVA în cazurile impozitării mărfurilor (serviciilor) cu TVA la cota zero sau la cotă micşorată.

Restituirea TVA se efectuează dacă produsele obţinute din prelucrare au fost returnate predătorului şi înregistrate la acelaşi post fiscal intern de control. În caz contrar produsele returnate vor fi impozitate la cota standardă.

***Exemplu**. Fabrica de zahăr „Glie" a primit de la predătorul care nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Moldovei sfeclă de zahăr pentru prelucrare – 200 t la preţ de 320 lei 1t. Din prelucrare s-a obţinut 28 t de zahăr, 50 t de tăieţei de sfeclă la valoarea de 10.000 lei (200 lei 1t), 15t de melasă la valoare de 4500 lei (300 lei 1t). Consumurile de prelucrare constituie:*

- *salariile calculate muncitorilor – 15 000 lei;*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi asistenţa medicală – 4200 lei;*
- *serviciile activităţilor auxiliare – 2000 lei;*
- *cota-parte a consumurilor indirecte de producţie repartizate – 1500 lei;*
- *costul ambalajului prevăzut în procesul tehnologic – 1200 lei.*

Valoarea serviciilor de prelucrare a fost stabilită de 40 000 lei, transportarea materiei prime până la prelucrător, a zahărului tos, tăieţeilor de sfeclă şi a melasei a fost efectuată cu transportul predătorului.

Decontările dintre prelucrător şi predător pot fi efectuate cu mijloace băneşti, prin oferirea unui lot de produse fabricate (zahăr tos) sau a produselor secundare (deşeurilor).

Să admitem că achitarea serviciilor de prelucrare a fost efectuată cu mijloace băneşti.

Conform condiţiilor vor fi întocmite următoarele formule contabile:

1. Achitarea TVA la postul fiscal de control –14400 lei [(200x320+8000)x0,2]:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt",subcontul – 14 400 lei
Credit 242 "Cont de decontare", 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" sau alt cont – 14 400 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2.Trecerea în cont a TVA achitate:

Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" Subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoare adăugată"-14400 lei

Credit 229"Alte creanțe pe termen scurt"-14400

3. Înregistrarea la intrări a sfeclei de zahăr la 72 000 lei (200x320+8000):

Debit 922 "Materiale primite spre prelucrare" – 72 000 lei.

4. Reflectarea consumurilor la prelucrarea sfeclei de zahăr:

Debit 811 "Producția de bază" – 23 900 lei

Credit 211 "Materiale" – 1200 lei

Credit 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – 15000 lei

Credit 533 "Datorii privind asigurările" – 4200 lei

Credit 812 "Activități auxiliare" – 2000 lei

Credit 813 "Consumuri indirecte de producție" – 1500 lei.

5. Casarea valorii sfeclei de zahăr prelucrate:

Credit 922 "Materiale primite spre prelucrare" – 72 000 lei.

6. Înregistrarea produselor obținute din prelucrare:

- *zahăr tos – 81 400 lei (64000+8000+28900–10000–4500);*
- *tăieței de sfeclă – 10 000 lei;*
- *melasă – 4500 lei;*
- *total – 95 900 lei.*

Debit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – 95 900 lei.

7. Se cuvine spre achitare de la predător pentru serviciile de prelucrare a sfeclei de zahăr:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – 40 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 40 000 lei.

8. Casarea costului efectiv al serviciilor de prelucrare prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 23 900 lei

Credit 811 "Producția de bază" – 23 900 lei.

9. Returnarea produselor obținute din prelucrarea sfeclei de zahăr (zahăr, tăieței de sfeclă, melasă):

Credit 921 "Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" – 95 900 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă produsele returnate predătorului se impozitează cu accize sau cu TVA (de exemplu, returnarea nu a fost înregistrată la acelaş post fiscal intern de control prin care a trecut controlul primirea materiei prime), în primul rând vor fi achitate TVA şi accizele. Prin urmare, mai întâi vor fi întocmite înregistrările contabile aferente acestor operaţii, apoi vor urma:

10. Încasarea mijloacelor băneşti în achitarea creanţei predătorului de materie primă (sfeclă de zahăr):

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont la bancă – 40 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 40 000 lei.

La sfârşitul lunii TVA aferentă valorii materiei prime nu se ia în calcul la determinarea sumei TVA spre plată la buget, ci se trece spre restituire.

11. Reflectarea sumei TVA spre restituire:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2253 "Creanţe pe termen scurt privind taxa pe valoarea adăugată" – 14 400 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 14 400 lei.

12. Restituirea sumei TVA de la buget:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont la bănci – 14 400 lei

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2253 "Creanţe privind taxa pe valoarea adăugată" – 14 400 lei.

Dacă în contractul de prelucrare a materiei prime (materialelor) prelucrătorul şi predătorul au negociat achitarea serviciilor de prelucrare printr-un lot respectiv de materie primă, prelucrătorul reflectă acest lot conform operaţiilor de schimb. În cazul dat se ia în considerare plata TVA înainte de a înregistra materia primă (materialele) spre prelucrare la postul fiscal temporar de control, fiind reflectată ca şi în cazul importului de valori materiale, prin formulele contabile:

1. Achitarea TVA aferentă materiei prime spre prelucrare:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt"

Credit 242 "Cont de decontare".

2. Reflectarea TVA anterior achitată la buget:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

Celelalte operaţii, cu excepţia consumurilor aferente prelucrării materiei prime (materialelor), se reflectă similar operaţiilor de schimb a serviciilor prestate pe materie primă (materiale).

Când predătorul oferă un lot de produse obţinute din prelucrare sau deşeuri (produse secundare) spre achitarea valorii serviciilor de prelucrare, de asemenea are loc reflectarea operaţiilor de schimb a serviciilor prestate pe produse.

În funcţie de caz în variantele expuse aferente contabilităţii TVA în operaţiile de prelucrare a materiei prime (materialelor) în baza facturilor fiscale, iar când prestatorul de servicii de prelucrare sau predătorul nu este rezident al R.M. în baza datelor din Declaraţia vamală de import sau Declaraţia vamală de export se fac înregistrări în Registrul de evidenţă a procurărilor şi, respectiv, în Registrul de evidenţă a livrărilor.

Suma TVA calculată, trecută în cont şi achitată la buget se va reflecta în aceleaşi registre determinate de forma de contabilitate şi condiţiile de prelucrare a informaţiei contabile (în mod manual sau computerizat) care au fost descrise mai sus.

3.20. Contabilitatea TVA în operaţiile de export

În conformitate cu Legea Republicii Moldova nr.501-XV din 11.12.2003 "Cu privire la introducerea modificărilor şi completărilor în unele acte legislative", în particular, cu art.104 din Codul fiscal mărfurile, serviciile de export şi toate tipurile de transportări internaţionale de pasageri şi încărcături (inclusiv şi cele de expediţie) se impozitează cu TVA la cota zero.

Noţiunile de export al valorilor materiale şi servicii sunt expuse în § 1.1.

Export de valori materiale

Exportul de valori materiale este perfectat prin diferite documente, care pot fi divizate în următoarele grupe:

- tehnice, care cuprind regulele de deservire a articolelor, deşeurilor tehnologice, caracteristicile tehnice ale materiei

Scanned with OKEN Scanner

prime sau materialelor din care au fost fabricate produsele finite;

- de însoţire a mărfurilor – certificate de origine, borderouri de ambalare, facturi fiscale;
- de transport şi expediere – factura de expediţie, scrisoarea de trăsură avia, feroviară, scrisoarea de transport internaţional (C.M.R.);
- de depozit – act de recepţie pentru păstrarea încărcăturii;
- de decontare – factura (invoice);
- bancare – cerere de vânzare-cumpărare a valutei străine, contract de factoring, dispoziţie de plată, acreditiv documentar etc.;
- vamale – Declaraţia vamală de export, calculul cheltuielilor pentru procedurile vamale, dispoziţii de plată trezoreriale pentru achitarea impozitelor;
- de reclamaţii – scrisoare de reclamaţie etc.

Bunurile se consideră exportate şi, prin urmare, contribuabilul are dreptul la restituirea TVA aferentă valorilor materiale, serviciilor procurate, dacă el dispune de documente necesare.

Conform legislaţiei în vigoare în ziua, în care serviciul vamal a permis ca valorile materiale de export să treacă frontiera, apare obligaţia fiscală şi în această zi se scrie factura fiscală.

Deşi valorile materiale de export se impozitează cu TVA la cota zero, în conformitate cu art.117 din Codul fiscal, se cere totuşi de indicat că bunurile sunt destinate pentru export, precum şi ţara de destinaţie (în care se exportă). În Registrul de evidenţă a livrărilor datele aferente valorilor materiale exportate sunt înregistrate în baza facturii fiscale. În Declaraţia privind TVA furnizorul reflectă livrarea la export în boxa 5.

În operaţiile de export serviciul vamal determină valoarea bunurilor ce se exportă (sunt scoase de pe teritoriul vamal) pentru a plăti taxele aferente procedurilor vamale şi altor cheltuieli.

Exemplu. *În baza contractului de export întreprinderea "Speranţa" la 20 ianuarie a exportat produse finite unui cumpărător din Italia la valoare de 4000 euro la cursul de 16,3189 lei pentru 1 euro, sau de 65275,56 lei (4000x16,3189). Titularului de avans i s-a acordat o sumă de 200 lei pentru a plăti serviciile vamale. La 31 ianuarie cursul 1 euro a constituit 16,4155 lei. Încasarea valutei străine prin transferul SWIFT a*

Scanned with OKEN Scanner

avut loc la 13 februarie la cursul de 16,5788 lei 1 euro. Titularul de avans a prezentat Calculul procedurilor vamale, justificând plata acestor servicii în mărime de 163,19 lei (65275,56x0,0025). Costul produselor vândute a constituit 48520 lei.

Înregistrările contabile conform acestor condiții vor fi următoarele:

1. Acordarea avansului titularului de avans:

Debit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – 200 lei

Credit 241 "Casa" – 200 lei.

2. Achitarea serviciilor pentru procedurile vamale:

Debit 712 "Cheltuieli comerciale" – 163,19 lei

Credit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – 163,19 lei.

3. Înregistrarea creanței cumpărătorului străin concomitent recunoscând venitul din vânzări:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 65275,56 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 65275,56 lei.

4. Încasarea avansului neutilizat – 36,81 lei (200 – 163,19):

Debit 241 "Casa" – 36,81 lei

Credit 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – 36,81 lei.

5. Reflectarea diferenței de curs aferente creanței cumpărătorului străin la 31 ianuarie (data întocmirii bilanțului contabil pentru luna ianuarie) – 386,40 lei [(4000 x (16,4155 – 16,3189)]

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 386,40 lei

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară" – 386,40 lei.

6. Încasarea mijloacelor valutare – 66319,20 lei (4000 x 16,5798):

Debit 243 "Cont valutar" – 66319,20 lei

Credit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 66319,20 lei.

7. Reflectarea diferenței de curs favorabile în mărime de 657,24 lei (66319,20 – 65275,56 – 386,40):

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 657,24 lei

Credit 622 "Venituri ale activității financiare" – 657,24 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul exportului unor obiecte de mijloace fixe, care nu sunt utilizate în activitatea întreprinderii-rezident, în afară de înregistrările contabile aferente recunoaşterii creanţei, venitului din activitatea de investiţii se mai reflectă decontarea uzurii cumulate şi casarea valorii de bilanţ.

Dacă rezidentul Republicii Moldova încasează un avans pentru exportul ulterior a unor produse finite, mărfuri, alte active, TVA din avans de asemenea nu se calculează şi nu se reflectă în conturi.

Exemplul analizat reprezintă numai o variantă (export prin expediere directă) din diversele cazuri de export a bunurilor materiale cu condiţiile de achitare prin credit comercial, acreditiv documentar, export în comision, cu aplicarea avansului etc. Indiferent de aceste şi alte variante, care determină particularităţile decontărilor dintre parteneri, TVA în operaţiile de export nu se calculează, respectiv nu se înregistrează.

Dacă bunurile sunt declarate ca temporar aduse pe teritoriul vamal şi sunt destinate reexportului în aceiaşi formă nemodificată în timp de 12 luni şi în acest termen stabilit nu sunt reexportate, ele se impozitează cu TVA în conformitate cu cap.III al Codului fiscal. Bunurile care trec pe teritoriul republicii în tranzit de asemenea nu sunt impozitate cu TVA.

Valorile materiale exportate se reflectă în Registrul de evidenţă a livrărilor (col.13), iar în Declaraţia privind TVA – în boxa 5.

Prestări de servicii rezidenţilor care nu au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova

Actualmente valorile materiale şi serviciile (lucrările) prestate de către rezidenţi ai R.M. care au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al republicii, plătitori de TVA, unor persoane juridice şi fizice, rezidenţi ai R.M. care nu au relaţii cu sistemul bugetar al Moldovei, se impozitează cu TVA. Suma TVA aferentă valorilor materiale ce se comercializează sau serviciilor ce se prestează se plăteşte până la trecerea sau în momentul trecerii posturilor fiscale temporare de control.

Prestatorul de servicii va scrie un proces-verbal de executare a lucrărilor (prestare a serviciilor) şi în baza acestui document va face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor. În Declaraţia privind TVA valoarea serviciilor prestate şi suma TVA aferentă vor fi reflectate în boxele 1 şi 2, respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile aferente prestării serviciilor de către rezidenţii R.M. care au relaţii cu sistemul bugetar unor rezidenţi care nu au relaţii cu acest sistem la prestatori se întocmesc astfel:

1. Achitarea TVA aferente serviciilor prestate la postul fiscal de control:

Debit 229 "Alte creanţe pe termen scurt"

Credit 227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului" sau 242 "Cont de decontare".

2. S-a calculat beneficiarului pentru serviciile prestate:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 229 "Alte creanţe pe termen scurt" sau alt cont – la valoarea serviciilor prestate inclusiv TVA

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut"

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA.

3. Trecerea în cont a sumei TVA anterior plătită în stingerea datoriei la buget:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"

Credit 229 "Alte datorii pe termen scurt".

4. Recunoaşterea costului vânzărilor:

Debit 711 "Costul vânzărilor"

Credit 811 "Producţia de bază" sau 812 "Activităţi auxiliare".

Export de servicii

Cum s-a menţionat în § 1.1, export de servicii se consideră prestarea serviciilor de către persoanele juridice şi fizice, rezidenţi ai R.M., unor persoane juridice şi/sau fizice, nerezidenţi ai R.M., al căror loc de livrare nu este Republica Moldova.

Orice tip de servicii se consideră component al exportului în funcţie de locul livrării stabilit.

În exportul de servicii este necesar de separat:

- export de servicii care nu însoţesc valori materiale (lucrările de construcţie-montaj, de consultanţă, avocaţie, contabilitate, prelucrare a informaţiei, arendă a bunurilor materiale şi nemateriale, serviciile din domeniul culturii,

Scanned with OKEN Scanner

artei, învăţământului, sportului, transmitere a drepturilor de autor şi a proprietăţii industriale, prelucrare a bunurilor materiale străine etc.);

- export de servicii ce însoţesc bunuri materiale.

Export de servicii care nu însoţesc valori materiale. Prestarea serviciilor este perfectată prin factura fiscală. Conform Codului fiscal exportul de servicii se impozitează cu TVA la cota zero. Factura fiscală se scrie în baza procesului-verbal de executare a lucrărilor (prestare a serviciilor). Datele facturii fiscale servesc drept bază de a face înregistrări în Registrul de evidenţă a livrărilor. În Declaraţia privind TVA (boxa 5) va fi înregistrată valoarea serviciilor exportate.

Exemplu. *Întreprinderea de construcţii „Speranţa" construieşte un obiect pentru un beneficiar străin. Decontările dintre antreprenor şi beneficiarul străin au fost negociate pe elemente constructive. Valoarea lucrărilor executate pentru primul element constructiv, conform procesului-verbal de executare a lucrărilor şi facturii fiscale, constituie 20 000 dol.SUA la cursul de 13,10 lei 1 dol., sau 262 000 lei, achitarea lucrărilor executate a fost efectuată la cursul de 12,8955 lei pentru 1 dol. (257910,00 lei). Costul efectiv al lucrărilor constituie 231 000 lei.*

Conform condiţiilor expuse vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. *Înregistrarea venitului şi creanţei aferente lucrărilor executate:*

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 262 000 lei
Credit 611 "Venituri din vânzări" – 262 000 lei.

2. *Decontarea costului efectiv al lucrărilor executate:*

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 231 000 lei
Credit 811 "Producţia de bază" – 231 000 lei.

3. *Încasarea mijloacelor băneşti în valută străină la cursul oficial al Băncii Naţionale din data achitării:*

Debit 243 "Cont valutar" – 257 910 lei
Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 257 910 lei.

4. *Reflectarea diferenţei de curs valutar nefavorabile în mărime de 4090 lei (262000 – 257910):*

Debit 722 "Cheltuieli ale activităţii financiare" – 4090 lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 4090 lei.

5. În cazul diferenţei de curs favorabile va urma înregistrarea:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"

Credit 622 "Venituri din activitatea financiară".

Dacă la export prestatorul de servicii va încasa un avans pentru serviciile ce urmează a fi prestate, suma TVA nu va fi aplicată, deci reflectarea serviciilor de export, ce nu sunt însoţite de careva bunuri economice, este simplă şi suma TVA nu se aplică.

Export de servicii ce însoţesc bunuri materiale. La această categorie de servicii se referă serviciile de transport feroviar, aerian şi auto la transportarea diferitelor încărcături, precum şi serviciile de expediţie (asigurarea primirii şi expedierii, descărcării şi încărcării încărcăturilor, executarea altor operaţii).

Prevederile art.104 din Codul fiscal determină transportul internaţional (export de servicii) de încărcături şi pasageri drept livrări impozitate cu TVA la cota zero. În art.111 se explică în ce caz serviciile de transport se consideră internaţionale (este vorba despre locul livrării). Indiferent de tipul de transport prin intermediul căruia se transportă încărcăturile, precum şi faptul cine este beneficiarul transportării în regim internaţional, serviciile de transport se impozitează cu TVA la cota zero pe tot parcursul transportării, inclusiv şi pe segmentul drumului parcurs pe teritoriul Republicii Moldova din punctul de plecare până în punctul de destinaţie. Această regulă se referă la cazul în care transportul încărcăturii este perfectat printr-un singur document internaţional.

Dacă transportarea încărcăturii conform condiţiilor contractuale este perfectată prin două documente (de exemplu până la frontiera Republicii Moldova – un document, de la frontieră – alt document), transportul perfectat prin primul document pentru prestator de servicii va fi impozitat cu TVA la cota zero, iar transportul de la frontiera ţării până la locul de destinaţie cu TVA la cota standart. Beneficiarul de servicii va include valoarea transportului conform primului document în valoarea în vamă a bunurilor importate care va fi impozitată la cota de 20%.

Scanned with OKEN Scanner

În calitate de documente ce confirmă exportul serviciilor de transport a încărcăturilor servesc:

- scrisoarea de transport internaţional CMR pentru transportul auto;
- scrisoarea de transport feroviar (Railway Bill) pentru transportul feroviar;
- conosamentul pentru transportul fluviar şi maritim;
- scrisoarea aeriană (Airway Bill) – pentru transportarea aeriană.

În cazul transportului internaţional al pasagerilor documentul ce confirmă livrarea de export a serviciilor este:

- foile de parcurs şi borderourile de evidenţă a biletelor, borderourile de control la transportarea pasagerilor cu transportul auto;
- borderourile de evidenţă a biletelor pentru transportul feroviar;
- sarcina de zbor pentru transportul aerian.

Exportul altor tipuri de servicii (de expediţie) este perfectat prin contractul de prestare a serviciilor, documentul de decontare sau de calcul al serviciilor şi/sau confirmarea scrisă despre prestarea serviciilor tradusă în limba de stat. În lipsa documentelor menţionate în funcţie de caz prestatorul-exportator de servicii nu va avea dreptul la aplicarea TVA la cota zero.

Înregistrările contabile aferente exportului de servicii de transport internaţional perfectat printr-un singur document internaţional vor fi întocmite în mod similar exportului de servicii neînsoţit de încărcături (valori materiale). În cazul transportării internaţionale a unor bunuri perfectate prin două documente, sau la transportarea cărora participă cel puţin doi transportatori (unul până la frontiera republicii şi al doilea – după frontieră), suma TVA va fi calculată şi contabilizată numai pentru primul segment de cale (până la frontieră), respectiv ea va fi reflectată şi în Registrul de evidenţă a livrărilor.

În registrele de evidenţă sintetică şi analitică a decontărilor cu bugetul privind TVA aferentă exportului de servicii suma TVA nu va fi reflectată din cauza neaplicării acesteia indiferent de forma de contabilitate sau modul de ţinere a evidenţei – manual sau computerizat.

Scanned with OKEN Scanner

3.21. Contabilitatea TVA în cazul efectuării livrărilor impozabile şi neimpozabile

Unele unităţi economice înregistrate ca plătitori de TVA efectuează livrări de produse finite, mărfuri, servicii impozitate şi neimpozitate cu TVA. Pentru fabricarea produselor finite şi/sau prestarea unor servicii contribuabilii se aprovizionează cu materii prime, materiale, semifabricate, maşini, utilaje etc., care sunt impozitate cu TVA la cota standard (20%).

În conformitate cu art.102 (3) din Codul fiscal suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată pentru valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite în scopul efectuării livrărilor atât impozabile cât şi neimpozabile se trece în cont, dacă se ţine o evidenţă separată a achitării plăţilor pentru ele şi dacă valoarea impozabilă a livrărilor impozabile depăşeşte 50% din valoarea tuturor livrărilor efectuate în perioada fiscală. Valoarea livrărilor impozabile cu TVA la cota zero de asemenea se include în volumul total de livrări calificate drept impozabile.

Impozabile cu TVA conform art.96 din Codul fiscal se consideră livrările la cota standard de 20; 8 şi 5%. Cotele de 20% se aplică la valoarea bunurilor materiale şi serviciilor importate din alte ţări, precum şi a livrărilor pe teritoriul republicii. Cotele reduse, de 8%, sunt stabilite pentru pâine şi produse de panificaţie, lapte şi produse lactate comercializate pe teritoriul Moldovei cu excepţia produselor alimentare pentru copii, acestea fiind scutite de TVA. Pentru gazele naturale şi lichifiate, atât impozitate cât şi cele vândute pe teritoriul Moldovei, se aplică cota TVA de 5%. Cota zero se aplică pentru mărfurile şi serviciile de export, transporturile internaţionale de bunuri materiale şi pasageri, energia electrică destinată populaţiei, valorile materiale şi serviciile livrate misiunilor diplomatice, organizaţiilor internaţionale, lucrările de construcţie a locuinţelor efectuate prin metoda ipotecară în/din zona economică liberă din/în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova.

Trecerea în cont a TVA aferente valorilor materiale şi serviciilor procurate (inclusiv cele de import) se admite dacă acestea vor fi utilizate în activitatea de întreprinzător şi exclusiv pentru:

a) livrări impozabile cu condiţia că dacă în cazul procurărilor de bunuri şi/sau servicii există factura fiscală sau declaraţia

Scanned with OKEN Scanner

vamală şi documentul ce justifică achitarea TVA la vamă sau la posturile fiscale de control intern;

b) livrări impozabile şi neimpozabile, cu condiţia că:
   - există factura fiscală sau declaraţia vamală şi documentul ce justifică achitarea TVA la vamă sau la posturile fiscale de control intern;
   - subiectul distinct ţine evidenţa livrărilor impozabile şi neimpozabile;
   - volumul livrărilor impozabile în perioada fiscală depăşesc 50% din volumul total al livrărilor;

Dacă nu se respectă măcar o condiţie din cele enunţate, plătitorul de TVA nu are dreptul să treacă în cont TVA privind valorile materiale şi serviciile procurate. În acest caz suma respectivă a TVA va fi raportată la cheltuieli.

Exemplu *. Întreprinderea "Speranţa" în luna august dispunea de următoarele date:*

- *procurări de materie primă şi materiale de la furnizori interni în sumă de 120 000 lei, TVA – 24 000 lei;*
- *procurări de semifabricate de la furnizori străini la valoarea în vamă de 60 000 lei, TVA – 12 000 lei;*
- *suma TVA aferentă procurărilor – 36 000 lei;*
- *livrări de produse: impozabile cu TVA la cota de 20% – 30 000 lei (TVA – 6 000 lei), neimpozabile cu TVA – 110 000 lei, impozabile la cota zero – 15 000 lei.*

Pentru fabricarea produselor finite (livrate tot în luna august) impozabile şi neimpozabile au fost consumate materie primă, materiale şi semifabricate în mărime de 80 000 lei fără TVA, suma TVA – 16 000 lei (80 000 x 0,2).

În luna septembrie existau următoarele date:

- *procurări de materie primă şi materiale de la furnizori interni la valoare de 135 000 lei, TVA – 27 000 lei;*
- *procurări de semifabricate de la furnizori străini la valoarea în vamă de 85000 lei, TVA – 17 000 lei;*
- *consum de materie primă, materiale şi semifabricate pentru fabricarea produselor finite (şi livrate) impozabile şi neimpozabile cu TVA în mărime de 200 000 lei;*
- *livrări de produse impozabile – 170 000 lei, (TVA – 22 000 lei), neimpozabile – 135 000 lei.*

Scanned with OKEN Scanner

Conform condiţiilor date vor urma înregistrările contabile (se reflectă şi procurările):

În luna august

1. Procurări de materie primă şi materiale de la furnizori interni:

Debit 211 "Materiale" – la valoarea materialelor fără TVA – 120 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 24 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau alt cont de evidenţă a datoriilor – 144 000 lei.

2. Înregistrarea la intrări a semifabricatelor importate:

Debit 211 "Materiale" – 60 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau alt cont de evidenţă a datoriilor – 60 000 lei.

3. Trecerea în cont a TVA achitată pentru semifabricatele importate:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 12 000 lei

Credit 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 12 000 lei.

4. Înregistrarea venitului din livrarea produselor finite impozabile la cota de 20% şi exportate la cota zero:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 51 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 45 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 6 000 lei.

5. Reflectarea livrărilor neimpozabile:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 110 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 110 000 lei.

Întreprinderea "Speranţa" ţine evidenţa livrărilor impozabile şi neimpozabile separat. Conform datelor din evidenţa analitică a acestora ponderea livrărilor impozabile în valoarea totală a livrărilor constituie 29,03% [(15000 + 30000) : (15000 + 30000 + 110000) x 100], ce nu depăşeşte 50%. Prin urmare, întreprinderea nu

Scanned with OKEN Scanner

are dreptul la trecerea în cont a TVA aferente procurărilor. Respectiv urmează înregistrarea contabilă:

6. *Calcularea la buget a TVA aferente materialelor, materiilor prime şi semifabricatelor consumate pentru fabricarea produselor impozabile şi neimpozabile în mărime de 16 000 lei:*

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 16 000 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 16 000 lei.

În luna septembrie

Înregistrările contabile aferente procurărilor de materie primă, materiale şi semifabricate, precum şi livrărilor impozabile şi neimpozabile, vor fi întocmite ca şi în luna august.

În baza datelor din evidenţa analitică a livrărilor se determină ponderea volumului livrărilor impozabile în volumul total al livrărilor (impozabile şi neimpozabile), care va constitui 55,7% (170000 : 305000 x 100).

Conform datelor întreprinderea "Speranţa" în luna septembrie are dreptul să treacă în cont TVA aferentă procurărilor de valori materiale. Din aceste considerente nu se întocmeşte nici o înregistrare contabilă, deoarece TVA aferentă a fost trecută în cont la reflectarea procurărilor de valori materiale.

Suma TVA aferentă procurărilor şi livrărilor va fi reflectată în registrele de evidenţă analitică a decontărilor cu furnizorii şi cumpărătorii în funcţie de forma de contabilitate aplicată de către contribuabil. Suma TVA trecută la cheltuieli va fi înregistrată în registrul de evidenţă a cheltuielilor generale şi administrative.

În Registrele de evidenţă a procurărilor şi Registrele de evidenţă a livrărilor vor fi înregistrate sumele TVA aferente. Suma TVA reconstituită (care nu se trece în cont) va fi reflectată cu semnul minus în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar în Declaraţia privind TVA – în boxa 7.

3.22. Modul şi contabilitatea restituirii TVA

În conformitate cu Codul fiscal şi Instrucţiunea "Privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată" nr.06 din 30.12.2002 (Monitorul oficial al Republicii Moldova nr.190-197/419 din 31.12.2002) subiectul înregistrat ca plătitor de TVA are dreptul la restituirea sumei respective în cazul livrărilor impozabile la cota zero:

Scanned with OKEN Scanner

- a valorilor materiale, serviciilor la export şi a transportărilor internaţionale de mărfuri şi pasageri (art.104 (a) din C.F.);
- a energiei electrice destinate populaţiei livrate de către întreprinderile producătoare reţelelor de distribuţie, energiei electrice livrate de aceste reţele populaţiei, energiei termice şi apei caldă livrate populaţiei etc. (art.104 (b) din C.F.);
- a mărfurilor şi serviciilor folosite de către misiunile diplomatice în Republica Moldova (art.104 (c) din C.F.);
- a mărfurilor şi serviciilor pentru organizaţiile internaţionale în limita acordurilor stabilite (art.104 (d) din C.F.);
- a lucrărilor de construcţie a locuinţelor efectuate prin metoda ipotecară etc.,

precum şi:

mărfurile impozitate la cota de 8% (art.96 (b) din C.F.) şi scoaterea de pe teritoriul vamal a mărfurilor străine plasate în regim vamal de reexport (art.103 (4) al C.F.în conformitate cu care se prevede restituirea TVA).

Suma TVA spre restituire se determină şi se restituie pe fiecare perioadă fiscală. Dacă întreprinderea, plătitor de TVA, are datorii faţă de buget privind TVA, alte impozite, plăţi sau amenzi, suma TVA ce urmează a fi restituită se trece în achitarea acestor datorii.

În soluţionarea problemei aferente restituirii TVA conform Instrucţiunii privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată plătitorii de TVA sunt grupaţi în trei categorii. Pentru fiecare grupă problema în cauză se rezolvă în mod diferenţiat.

Prima grupă de contribuabili (cu gardul înalt de credibilitate) o constituie unităţile economice, plătitori de TVA, cu o activitate nu mai mică de 3 ani bugetari care corect au calculat toate impozitele şi în întregime şi-au onorat obligaţiile fiscale la termen. Procesele-verbale de control adeveresc că aceşti contribuabili n-au avut încălcări a legislaţiei în vigoare.

A doua grupă de contribuabili (cu gradul mediu de credibilitate) o reprezintă plătitorii de TVA cu o activitate nu mai mică de 2 ani care integral şi-au onorat obligaţiile fiscale în termenii stabiliţi. Unele încălcări indicate în procesele-verbale de control au fost comise fără intenţie rea, iar mărimea acestora nu depăşeşte capitalul statutar la data întocmirii procesului-verbal.

A treia grupă o constituie plătitorii de TVA care nu corespund criteriilor caracteristice primei şi a doua grupe.

Scanned with OKEN Scanner

Grupa, la care trebuie să fie atribuit plătitorul de TVA, o determină comisia teritorială privind restituirea TVA, unde contribuabilul este înregistrat o dată în an. În acest scop până la 1 ianuarie a anului următor contribuabilul depune o cerere la comisia enunţată. Plătitorii de TVA din categoria "măşcaţi" (cu sume imense) depun cererea la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Plătitorii de TVA, care nu au depus cererea până la luarea deciziei aferente atribuirii unităţii economice la una sau altă grupă şi au intenţia de a efectua livrări impozabile cu TVA la cota zero, sunt atribuiţi la grupa a treia.

Modul de determinare a TVA ce urmează a fi restituită

Suma TVA poate fi restituită în fiecare perioadă fiscală o dată în:

- trimestru, dacă TVA depăşeşte 500 mii lei;
- jumătate de an, când suma TVA de restituit constituie de la 200 mii lei până la 500 mii lei;
- an, când TVA de restituit e mai mică de 100 mii lei.

Contribuabililor li se restituie TVA lunar, dacă ei exportă produse de proprie fabricaţie sau suma spre restituire depăşeşte 1 mln.lei.

În scopul determinării TVA spre restituire se verifică autenticitatea sumelor TVA trecute în cont şi TVA la cota zero sau micşorată conform documentelor respective. Calculul cuprinde două părţi:

1) pentru exportul la cota zero;
2) pentru valorile vândute la cota micşorată.

Suma TVA spre restituire pentru export. Această sumă se determină în felul următor:

a) se calculează TVA trecută în cont; acest indicator îl constituie sumele TVA trecute în cont conform facturilor fiscale şi altor documente;
b) se determină suma TVA trecută în cont în perioadele fiscale curentă şi precedentă, în care a avut loc exportul şi TVA a fost achitată prin conturile de decontare. Suma TVA achitată prin conturile de decontare cuprinde sumele transferate în achitarea datoriei creditorilor faţă de bugetul de stat, bugetele unităţilor administrativ-teritoriale, bugetul asigurărilor sociale de stat şi în contul stingerii plăţilor administrate de organele vamale din sumele TVA anterior restituite;

Scanned with OKEN Scanner

c) se calculează suma TVA din valoarea bunurilor livrate la cota zero, aplicând cota standard la valoarea livrării;
d) se acceptă spre restituire separat pentru fiecare perioadă fiscală numai suma TVA determinată ca diferență dintre suma TVA trecută în cont în perioadele fiscale curentă şi precedentă şi suma TVA calculată pentru livrările efectuate în limita sumei determinate în p.b), dar nu mai mare decât suma TVA aferentă livrărilor la cota zero determinată în p.c);
e) în actele de control pentru restituirea TVA în fiecare perioadă fiscală se va reflecta suma TVA destinată trecerii în cont în perioada fiscală ulterioară structurată pe tipuri de achitări.

Exemplu. *Întreprinderea "Speranța" dispune de următoarele date din perioada fiscală (aprilie 2005):*

Indicatorul	**Valoarea, lei**	**TVA, lei**
Livrări de mărfuri şi servicii (interne)	*50 000*	*10 000*
Livrări la export (cota zero)	*100 000*	
TVA aferentă livrărilor la cota zero (100000x0,2)		*20 000*
Procurări de mărfuri, servicii	*320 000*	*64 000*
Suma TVA aferentă procurărilor de mărfuri, inclusiv:		
- achitată prin cont de decontare		*51 000*
- achitată altfel decât prin contul de decontare		*8 000*
- neachitate		*5 000*
Trecerea în cont a TVA din perioada precedentă,		*48 000*
inclusiv:		
- achitată prin contul de decontare		*42 000*
- achitată altfel decât prin contul de decontare		*6 000*
Depăşirea TVA aferente procurărilor peste TVA aferentă livrărilor (64000 + 48000 – 10000)		*102 000*
Suma TVA achitată prin contul de decontare (51000 + 42000)		*93 000*
Suma TVA spre restituire <102000>20000		*20 000*
TVA destinată trecerii în cont în perioada ulterioară (102000 – 20000) care cuprinde TVA aferentă procurărilor:		*82 000*
- achitată prin contul de decontare		*73 000*
- achitată altfel decât prin contul de decontare		*4 000*
- neachitată		*5 000*

Scanned with OKEN Scanner

Din exemplul dat suma TVA aferentă exportului de valori materiale va constitui 20 000 lei (100 000 x 0,2). Depăşirea TVA pentru procurări peste TVA privind livrările este de 102 000 lei (64000 + 48 000 – 10000). Suma TVA spre restituire este egală cu 93 000 lei (51000 + 42000) sau sumele achitate prin conturile de decontare[1]*. Conform instrucţiunii în vigoare în luna gestionară întreprinderii "Speranţa" va fi restituită TVA ce nu va depăşi 20 000 lei – suma TVA aferentă livrărilor de export. Suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară constituie 82 000 lei (102000 - 20000), din care – 5000 lei TVA neachitată, 73000 lei (93000 – 20000) - TVA achitată prin contul de decontare, 4000 lei (8000 + 6000 – 10000) – TVA achitată altfel decât prin contul de decontare.*

Conform calculului de mai sus vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Reflectarea TVA spre restituire trecută în cont:

Debit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – la TVA spre restituire – 20 000 lei

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – la suma TVA trecută în cont – 82 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma totală a TVA – 102 000 lei.

2. Restituirea sumei TVA conform deciziei comisiei respective (teritoriale sau republicane):

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 20 000 lei

Credit 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" – 20 000 lei

Suma TVA spre restituire în cazul livrărilor la cota micşorată. Conform art.96 (b) din Codul fiscal:

a) se determină limita sumei TVA spre restituire prin aplicarea cotei de 20% a TVA din valoarea livrărilor la cota de 8%;

b) se acceptă spre restituire numai suma TVA determinată ca diferenţă dintre suma TVA trecută în cont în perioada

[1] Considerăm că sumele TVA achitate trebuie să includă şi TVA achitată contra numerar indiferent de ponderea achitărilor în numerar în volumul total al procurărilor.

Scanned with OKEN Scanner

fiscală luând în considerare soldul TVA trecute în cont din perioada precedentă şi suma TVA calculată pentru livrările efectuate dar nu mai mare decât suma TVA calculată în p.(a). Soldul TVA care nu se admite spre restituire (dacă el există) va constitui suma TVA trecută în cont pentru perioada fiscală ulterioară.

Exemplu. *Să admitem că întreprinderea "Speranţa" dispune de următoarele date aferente procurărilor şi livrărilor din perioada fiscală (aprilie 2005):*

Indicatorul	***Valoarea, lei***	***TVA, lei***
Livrări impozitate cu TVA la cota 8%	*80 000*	*6400*
Livrări impozitate cu TVA la cota standard	*40 000*	*8 000*
Procurări de valori materiale, inclusiv importul	*150 000*	*30 000*
Soldul TVA trecut în cont din perioada precedentă	-	*4 000*
Depăşirea TVA aferentă procurărilor peste TVA pentru livrări	-	*19 600*
Suma TVA spre restituire	-	*nu mai mare de 16 000*
Soldul TVA trecute în cont pentru perioada ulterioară		*3600*

Suma depăşirii TVA aferentă procurărilor peste TVA pentru livrări este egală cu 19 600 lei (30000 + 4000 – 6400 – 8000). Suma TVA spre restituire constituie 16000 lei (80000 x 0,2). Se permite de restituit suma TVA nu mai mare de 16 000 lei. Diferenţa de 3600 lei va fi trecută în cont pentru perioada fiscală ulterioară.

Înregistrările contabile aferente reflectării TVA spre restituire, TVA trecute în cont şi TVA restituite se întocmesc ca şi în exemplul precedent.

Pentru a soluţiona problema restituirii TVA plătitorul de TVA prezintă următoarele documente:

- cererea de restituire a TVA;
- Declaraţia privind TVA;
- Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor.

În scopul verificării autenticităţii datelor ce constituie calculul TVA spre restituire la aceste documente se mai anexează:

a) pentru operaţiile de export a produselor finite, mărfurilor şi serviciilor prestate:

Scanned with OKEN Scanner

- Declaraţia vamală de export;
- copia declaraţiei vamale de import confirmată de organul vamal al ţării de destinaţie;
- declaraţia privind repatrierea mijloacelor băneşti, mărfurilor, serviciilor (dacă termenul de repatriere a sosit).
- concluzia Departamentului vamal de control privind autenticitatea operaţiilor de export;

b) pentru transportul internaţional de pasageri:
- foile de parcurs, borderourile de evidenţă a biletelor când cu transportul auto se efectuează transportări permanente, foile de parcurs şi borderourile de control – la transporturile auto unice;
- borderourile de evidenţă a biletelor – în cazul transporturilor feroviare;
- sarcina de zbor – în cazul transportului aerian;

c) în cazul serviciilor de transport internaţional de încărcături şi expediţie:
- cu transportul auto – contractul privind prestarea serviciilor de transport-expediţie, comanda de transport, documentele de plată, scrisoarea de trăsură internaţională CMR;
- cu transportul feroviar – copia scrisorii de trăsură feroviară, procesul-verbal privind lucrările executate;
- cu transportul aerian – scrisoarea de trăsură aeriană (Air Waybill);
- cu transportul pe apă – conosamentul;

d) în alte cazuri – documentele ce adeveresc faptul livrării, plasarea mărfurilor în regim vamal de reexport, plasarea bunurilor în regim de prelucrare şi scoaterea produselor obţinute din prelucrare etc.

Dacă în una şi aceeaşi perioadă fiscală plătitorului de TVA i se cuvine de restituit TVA în baza art.101 (3) şi (5) care prevede livrările produselor de panificaţie şi lactate, respectiv livrările de export la cota zero, se stabileşte limita TVA spre restituire ce nu va depăşi suma TVA trecută în cont în baza facturilor achitate prin contul de decontare.

Restituirea TVA este efectuată de la buget în funcţie de grupa de credibilitate la care este atribuit plătitorul de TVA. Suma TVA ce

Scanned with OKEN Scanner

nu depăşeşte 200 000 lei în perioada fiscală se restituie în baza deciziei comisiei teritoriale. Sumele TVA ce depăşesc 200 000 lei într-o perioadă fiscală, precum şi plătitorilor de TVA numiţi "măşcaţi", sunt restituite în baza deciziei comisiei republicane.

Restituirea TVA plătitorilor de TVA atribuiţi la prima grupă este efectuată în baza datelor calculate de subiect fără verificarea documentară. Această verificare se efectuează nu mai rar de o dată în an după data ultimei verificări tematice.

Restituirea TVA plătitorilor de TVA din a doua grupă este efectuată în mărime de 80% din suma TVA spre restituire determinată de către subiect. Verificarea documentară este efectuată o dată în 6 luni după ultima verificare. Cealaltă parte a TVA (20%) se restituie în timp de 6 luni după verificarea documentară.

Plătitorilor de TVA din grupa a treia (cu gradul mic de credibilitate) suma TVA respectivă li se restituie numai după verificarea documentară.

În cazul plasării unor valori materiale în regim de prelucrare pe teritoriul vamal plătitorul de TVA (prelucrătorul) nu are dreptul de trecere în cont a TVA, deoarece conform legislaţiei TVA nu se aplică.

Suma TVA spre restituire se reflectă în Declaraţia privind TVA în boxa 19. Această sumă se indică în cererea de restituire a TVA a subiectului impozabil.

Înregistrările contabile se întocmesc ca şi în cazurile expuse mai sus.

3.23. Contabilitatea TVA în livrările efectuate de cooperativele agricole

În agricultură activează cooperative de prelucrare a materiilor prime, de prestare a serviciilor, de consultanţă, asigurări, de producere a produselor agricole etc.

Conform art.5 (5) al Legii privind cooperativele de întreprinzător în componenţa cooperativei agricole trebuie să fie cel puţin 5 persoane juridice şi/sau fizice care practică activitatea de întreprinzător.

Cooperativa agricolă este înregistrată ca plătitor de TVA în conformitate cu art.112 din C.F., dacă desfăşoară activitate de întreprinzător şi pe parcursul a 12 luni consecutive a efectuat livrări într-un volum ce depăşeşte 200 000 lei. Conform art.103 (1) p.24 din

Scanned with OKEN Scanner

C.F. cooperativele agricole sunt scutite de TVA dacă cel puţin 75% din volumul total de servicii sunt livrate membrilor săi, sau invers, cooperativa primeşte de la membrii săi acest volum de servicii.

Raporturile dintre cooperativă şi fiecare membru al acesteia sunt similare rapoartelor dintre doi agenţi economici-rezidenţi care activează pe teritoriul Republicii Moldova.

În scopul determinării dispunerii sau nedispunerii de dreptul la scutirea de TVA cooperativa din momentul înregistrării este obligată să ţină separat evidenţa:

a) livrărilor de mărfuri (produse) şi serviciilor prestate:
- membrilor cooperativei;
- altor persoane juridice şi fizice;

b) procurărilor de mărfuri şi servicii de la:
- membrii cooperativei;
- alte persoane juridice şi fizice.

Această evidenţă este necesară şi până la înregistrarea cooperativei ca plătitor de TVA pentru a determina în ce lună s-a atins plafonul de livrări stabilit.

Exemplu. *La cooperativa "Plai" există următoarele date despre livrări şi procurări de mărfuri şi servicii în perioada de 1.01.2004 – 1.08.2004:*

- *livrări de mărfuri membrilor cooperativei – 130 000 lei;*
- *livrări de mărfuri şi servicii altor persoane juridice şi fizice – 40000 lei;*
- *livrări de servicii membrilor cooperativei – 85 000 lei.*

Ponderea valorii mărfurilor şi serviciilor livrate membrilor de către cooperativă şi invers, cooperativei de către membrii săi constituie 84,3% [(130000 + 85000) : (130000 + 85000 + 40000)] x 100.

La 1.08.2004 cooperativa "Plai" a depus la Inspectoratul fiscal de stat, unde este deservită, o cerere de a fi înregistrată ca plătitor de TVA cu respectarea condiţiilor enunţate. Serviciile prestate de către cooperativă membrilor săi au fost scutite de TVA.

După ce serviciile prestate de către cooperativă membrilor săi în temeiul art.103 (1), p.24 din Codul fiscal calificate drept livrări scutite de TVA, la sfârşitul lunii la valoarea totală a acestor servicii în baza procesului-verbal de prestare a serviciilor va fi scrisă o singură factură de expediţie. Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel (TVA nu s-a calculat):

Scanned with OKEN Scanner

1. Înregistrarea veniturilor din serviciile prestate membrilor cooperativei:

Debit 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"
Credit 611 "Venituri din vânzări".

2. Casarea costului efectiv al serviciilor prestate:

Debit 711 "Costul vânzărilor"
Credit 811 "Producţia de bază".

Aceleaşi formule contabile sunt întocmite şi în cazul livrărilor de mărfuri (produse) membrilor cooperativei în baza facturii de expediţie când sunt respectate condiţiile indicate în art.103 (1) p.24 din Codul fiscal cu diferenţa că în a doua înregistrare contabilă este creditat contul 216 "Produse".

Mărfurile şi serviciile livrate altor persoane juridice şi fizice chiar şi în condiţiile realizării cerinţelor articolului enumerat din Codul fiscal sunt impozitate cu TVA. În acest caz pentru cooperativa agricolă apare obligaţia fiscală, fiind eliberată o factură fiscală în momentul livrării. Înregistrările contabile au fost întocmite în felul următor:

1. Înregistrarea venitului din livrări de produse (servicii) altor persoane juridice şi fizice:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 539 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea produselor, serviciilor livrate inclusiv TVA
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA
Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului.

2. Casarea costului produselor (serviciilor) livrate:

Debit 711 "Costul vânzărilor"
Credit 216 "Produse", 811 "Producţia de bază", alte conturi.

În conformitate cu Legea pentru punerea în aplicare a Titlului III al Codului fiscal nr.1417-XIII din 17.12.1997, art.4 (7) produsele, mărfurile, materialele, mijloacele fixe şi alte active investite sub formă de aport în capitalul social al cooperativei agricole sunt scutite de TVA, acestea fiind perfectate prin facturi de expediţie. În afară de

Scanned with OKEN Scanner

acest document sunt necesare contractul de constituire, procesul-verbal (raportul) de evaluare etc.

Exemplu. *La 5 septembrie s-a încheiat un contract de constituire a cooperativei "Ţinutul natal" cu capitalul social de 20 000 lei, din care 10000 lei fondatorii au investit în forma de mijloace băneşti până la înregistrarea cooperativei, iar cealaltă parte – după înregistrare (la 15 octombrie), inclusiv mijloace fixe – 8000 lei, materiale – 2000 lei. Stingerea creanţei fondatorilor a fost efectuată la 10 noiembrie.*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

Până la înregistrarea cooperativei

1. Încasarea mijloacelor băneşti investite de către fondatori:

Debit 242 "Cont de decontare" – 10 000 lei

Credit 537 "Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi" – 10 000 lei.

După înregistrarea cooperativei

2. Constituirea capitalului social pe seama aportului investit până la înregistrarea cooperativei:

Debit 537 "Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi" – 10 000 lei

Credit 311 "Capital statutar" – 10 000 lei.

3. Reflectarea aportului fondatorilor spre investire:

Debit 313 "Capital nevărsat" – 10 000 lei

Credit 311 "Capital statutar" – 10 000 lei.

4. Investirea mijloacelor fixe şi a materialelor în stingerea creanţei fondatorilor:

Debit 123 "Mijloace fixe" – 8 000 lei

Debit 211 "Materiale" – 2 000 lei

Credit 313 "Capital nevărsat" – 10 000 lei

În conformitate cu statutul său cooperativele au dreptul la aplicarea unor rabaturi (adaosuri) aferente livrărilor de valori materiale şi servicii membrilor săi sau cooperativei de către membrii săi. Acest rabat (adaos) poate fi anunţat la finele anului cu anumite condiţii, ca în rezultatul aplicării rabatului (adaosului), şi anume:

- cooperativa să nu aibă pierderi ;
- mărimea capitalului propriu să nu fie mai mică decât mărimea capitalului social;
- cooperativa să fie solvabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Cu aceste condiţii se permite ajustarea sumelor TVA aferente livrărilor (procurărilor) de valori materiale sau servicii. Perfectarea documentară în acest caz şi formulele contabile aferente acestor rabaturi (adaosuri) sunt efectuate, respectiv, întocmite ca şi în cazul returnării mărfurilor.

3.24. Contabilitatea TVA aferente livrărilor de pâine, produse de panificaţie, lapte şi produse lactate

În conformitate cu prevederile art.96 (1) p.(b) din Codul fiscal livrările de pâine şi produse de panificaţie (poziţiile 190110000, 190120000, 190540, 190590300, 190590600, 190590900), de lapte şi produse lactate (codurile 0401, 0402, 0403, 0405, 0406, 10200) efectuate pe teritoriul Republicii Moldova sunt impozitate cu TVA la cota de 8%. Excepţie din acestea fac produsele alimentare pentru copii care sunt scutite de TVA conform art.103 (1) p.2. Celelalte produse lactate şi pâine care nu se referă la poziţiile indicate se impozitează cu TVA la cota standard de 20%.

În funcţie de categoria (poziţia) respectivă în componenţa produselor de pâine şi panificaţie se includ: produsele alimentare pentru copii împachetate pentru comerţul cu amănuntul, cu excepţia celor care sunt scutite de TVA, amestecurile şi aluatul pentru prepararea produselor de cofetării şi panificaţie, pâinea, biscuiţii şi alte produse care conţin sau nu cacao, pesmeţii, pastele făinoase, produsele finite preparate, tortele, colţunaşii, cozonacii, plăcintele etc.

La produsele lactate impozitate cu TVA la cota de 8% se atribuie laptele şi frişca, chefirul, laptele acru, untul, pastele lactate, caşcavalul etc. Laptele din soie, zărul, înghetata, colţunaşii cu brânză, clătitele cu brânză sunt impozitate cu TVA la cota de 20%.

Din cauza că produsele de panificaţie, laptele şi produsele lactate se impozitează cu TVA la cota de 8%, iar valorile materiale (serviciile) procurate – la 20%, la sfârşitul perioadei fiscale poate să apară următoarea situaţie: suma TVA aferentă procurărilor depăşeşte TVA achitată sau care urmează a fi achitată pentru produsele de panificaţie sau lactate.

În conformitate cu art.101 (3) şi (5) din Codul fiscal şi Instrucţiunea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.06 din 30.12.2002 privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată cu modificările şi completările, introduse prin Hotărârea nr.04 a

Scanned with OKEN Scanner

Guvernului R.M. din 30.12.2003, contribuabilul are dreptul la restituirea depăşirii TVA trecute în cont pentru procurările efectuate peste TVA calculată pentru livrările din perioada fiscală.

Calculul TVA spre restituire şi a TVA ce urmează a fi trecută în cont în perioada fiscală ulterioară se întocmeşte, iar sumele respective sunt contabilizate ca şi în § 3.22 "Modul şi contabilitatea restituirii TVA".

3.25. Particularităţile contabilităţii TVA la alte întreprinderi agricole

În conformitate cu prevederile scrisorii Ministerului Finanţelor al R.M. "Cu privire la aplicarea TVA aferente livrărilor de produse ale fitotehniei, pomiculturii[1] şi zootehniei" nr.(10-13-02/1-1092)18 din 03.2001 întreprinderile agricole, plătitori de TVA şi producători de produse agricole, calculează spre achitare la buget TVA la cota de 5% din livrările de produse. Valorile materiale procurate (îngrăşăminte minerale, seminţe, combustibil, piese de schimb, diverse chimicale, medicamente şi biopreparate pentru protecţia plantelor, animalelor şi păsărilor, material săditor), tehnica şi inventarul agricol achiziţionat sunt impozitate cu TVA la cota de 20%. Este evident că în perioada fiscală la producătorul de produse agricole, plătitor de TVA, pot apărea următoarele situaţii:

- TVA de achitat la buget;
- TVA ce urmează a fi trecută în cont;
- TVA spre restituire de la buget.

Prima situaţie apare în cazul când la întreprinderea agricolă suma TVA aferentă livrărilor de produse agricole depăşeşte suma TVA aferentă procurărilor de valori materiale.

Exemplu. *Întreprinderea agricolă "Gloria", fiind specializată în creşterea fructelor şi legumelor, a vândut în perioada fiscală (luna august) anul curent produse agricole la preţ de vânzare de 220 000 lei fără TVA, suma TVA – 11 000 lei (220000 x 0,05), procurările de valori materiale (combustibil, ulei de motor, piese de schimb) constituie 32 000 lei, suma TVA – 6400 lei, costul planificat (normativ) al fructelor şi legumelor livrate – 160 000 lei.*

Înregistrările contabile aferente acestor condiţii sunt:

---

[1] Cum se ştie, pomicultura este o componentă a fitotehniei (cultura plantelor), însă aşa este numită scrisoarea.

Scanned with OKEN Scanner

1. Înregistrarea la intrări a combustibilului şi pieselor de schimb conform facturilor fiscale:

Debit 211 "Materiale" – la valoarea materialelor fără TVA – 32 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – la suma TVA – 6400 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – la valoarea bunurilor, inclusiv TVA – 38400 lei.

2. Înregistrarea venitului din livrarea fructelor şi legumelor:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – la valoarea produselor agricole vândute, inclusiv TVA – 231 000 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – la suma venitului recunoscut –220 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 4342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 11 000 lei.

3. Casarea costului planificat (normativ) al produselor agricole vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 160 000 lei

Credit 216 "Produse" – 160 000 lei.

4. Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea produselor:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti – 231 000 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau 229 "Alte creanţe pe termen scurt" – 231 000 lei.

5. Virare spre achitarea datoriei faţă de furnizorii:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 38400 lei

Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 38400 lei.

Dacă în perioada fiscală (luna august) alte operaţii ce ar putea modifica suma TVA n-au fost, va urma:

6. Virare la buget în achitarea sumei TVA în mărime de 4600 lei (11000 – 6400):

Scanned with OKEN Scanner

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 4600 lei
Credit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 4600 lei.

Producătorul de produse agricole va înregistra suma TVA de 6400 lei aferentă procurărilor în Registrul de evidență a procurărilor, iar TVA pentru livrările de produse agricole (11000 lei) – în Registrul de evidență a livrărilor.

Dacă întreprinderea agricolă livrează produse obținute din prelucrarea produselor agricole crescute de ea, ele se impozitează cu TVA la cota de 20%. Această situație nu corespunde definiției şi componenței produselor agricole formulate în S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole". În acest standard se indică că produsele obținute din prelucrarea produselor agricole crescute cu forțele proprii se consideră produse agricole. Prin urmare şi livrarea lor trebuie să fie impozitată cu TVA la aceiaşi cotă – 5%.

A doua situație în care TVA, achitată sau care urmează a fi achitată în perioada fiscală, trebuie trecută în cont apare, când suma TVA pentru valorile materiale procurate de la furnizori sau alte persoane juridice şi fizice depăşeşte TVA aferentă livrărilor de produse agricole.

***Exemplu**. Modificând condițiile exemplului precedent, să admitem că întreprinderea agricolă "Gloria" în perioada fiscală (august) în afară de combustibil şi piese de schimb a mai procurat tehnică şi inventar agricol (mijloace fixe ce nu necesită montaj) în valoare de 35 000 lei, TVA – 7 000 lei, livrările sunt aceleaşi.*

Înregistrările contabile conform acestor condiții vor fi întocmite astfel:

1. *Înregistrarea la intrări a combustibilului[1], pieselor de schimb, tehnicii şi inventarului agricol, în total 67 000 lei (32000 + 35000):*

Debit 211 "Materiale" – 32 000 lei
Debit 123 "Mijloace fixe" – 35 000 lei
Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 13400 lei

[1] Accizele se includ în costul combustibilului

Scanned with OKEN Scanner

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau 539 "Alte datorii pe termen scurt" – 80 400 lei.

Toate înregistrările contabile privind livrările, reflectările TVA aferente acestora, achitările datoriei faţă de furnizori şi încasările mijloacelor băneşti de la cumpărători vor fi reflectate ca şi în exemplul precedent. Din acest motiv nu le repetăm.

Prin urmare, întreprinderea agricolă "Gloria" în baza facturilor fiscale primite de la furnizor va înregistra în Registrul de evidenţă a procurărilor suma TVA trecută în cont în mărime de 13400 lei, iar în Registrul de evidenţă a livrărilor – TVA în sumă de 11000 lei. La sfârşitul perioadei fiscale (august) diferenţa de 2400 lei (13400 – 11000) va fi trecută în cont prin înregistrarea contabilă:

Debit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" –2400 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2400 lei.

Exemplu. *Să admitem că în septembrie întreprinderea "Gloria" (vezi exemplul precedent) a livrat legume şi fructe la valoare de 115 000 lei, TVA constituind 5750 lei, costul planificat sau normativ – 84 000 lei, iar valorile materiale cumpărate (materiale) – 10 000 lei, suma TVA – 2 000 lei.*

Conform acestor condiţii vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Înregistrarea la intrări a materialelor procurate:

Debit 211 "Materiale" – 10 000 lei

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 12 000 lei.

2. Vânzarea produselor agricole:

Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" –122 750 lei

Credit 611 "Venituri din vânzări" – 115 000 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 5750 lei.

Scanned with OKEN Scanner

3. Casarea costului planificat (normativ) al produselor vândute:

Debit 711 "Costul vânzărilor" – 84 000 lei

Credit 216 "Produse" – 84 000 lei.

4. Încasarea mijloacelor băneşti spre stingerea creanţelor:

Debit 242 "Cont de decontare" sau alt cont – 122 750 lei

Credit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 122 750 lei.

5. Achitarea materialelor:

Debit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 12 000 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 12 000 lei.

Dacă alte operaţii în perioada fiscală (septembrie) n-au fost, suma TVA ce urmează a fi achitată la buget va constitui 1350 lei (5750 – 2000 – 2400) sau mai puţin cu 2400 lei – suma trecută în cont în perioada fiscală precedentă (august). În acest scop va fi întocmită înregistrarea contabilă:

6. Reversarea sumei TVA trecute în cont în perioada fiscală precedentă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 2400 lei

Credit 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – 2400 lei.

7. Virare la buget pentru achitarea datoriei privind TVA:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 1350 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 1350 lei.

A treia situaţie (bugetul trebuie să restituie TVA întreprinderii agricole) apare în cazul când suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată pentru valorile materiale procurate (serviciile primite) depăşeşte suma TVA aferentă livrărilor efectuate. Situaţia în cauză este condiţionată de efectuarea livrărilor de produse agricole la cota zero.

Modul de determinare a sumei TVA spre restituire şi întocmirea înregistrărilor contabile aferente sunt expuse în § 3.22 "Modul şi contabilitatea restituirii TVA".

Întreprinderea care procură produse agricole de la producători în scopul revânzării sau prelucrării cu vânzarea ulterioară a acestora

Scanned with OKEN Scanner

aplică TVA la cota de 8 sau 20% în conformitate cu prevederile art.96 din C.F. Producătorul de produse agricole va calcula spre achitare la buget TVA la cota de 5%.

Exemplu. *Întreprinderea "Gloria" (producător) a vândut întreprinderii „Candi" 15 000l de lapte la preţ de 2,50 lei un litru fără TVA (total 37 500 lei). Suma TVA constituie 1875 lei (37500 x 0,05). Întreprinderea "Candi" a prelucrat laptele în smântână, chefir, brânză, unt şi le-a vândut la valoarea de 55 000 lei fără TVA, suma TVA pentru produsele prelucrate constituie 4400 lei (55000 x 0,08).*

În cazul dat producătorul "Gloria" de produse agricole va elibera facturile fiscale la valoarea totală a laptelui de 37 500 lei şi TVA – 1875 lei, iar prelucrătorul de produse lactate – la valoarea de 55 000 lei şi TVA – 11 000 lei. În Registrul de evidenţă a livrărilor producătorul laptelui va înregistra TVA – 1875 lei, iar prelucrătorul – 11 000 lei şi concomitent în Registrul de evidenţă a procurărilor – 1875 lei.

Înregistrările contabile aferente comercializării produselor agricole, procurării acestora de la producători, revânzării şi reflectării TVA în aceste operaţii au fost deja examinate.

În registrele de evidenţă analitică a creanţelor aferente facturilor comerciale (în funcţie de forma de contabilitate aplicată de întreprindere conform politicii de contabilitate) concomitent cu recunoaşterea veniturilor se va reflecta şi suma TVA aferentă. Suma TVA pentru procurările de valori materiale sau produse agricole va fi înregistrată în Borderioul 2.21 de evidenţă analitică a creanţelor pe termen scurt privind facturile comerciale şi Registrul 2.2 „Creanţe". În ele se reflectă rulajele din creditul contului 534 cu descifrarea acestora pe conturile corespondente 221, 223, 228, 229 etc.

În cazul comercializării produselor agricole contra numerar suma TVA aferentă va fi reflectată în registrul de evidenţă a disponibilităţilor din casierie. Operaţiile de virare a TVA la buget se vor reflecta în registrele de evidenţă a mijloacelor băneşti din contul de decontare sau alte conturi la bănci.

Rulajele din debitul şi creditul contului 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" din perioada fiscală, cu total cumulativ de la începutul anului fără descifrarea acestora pe conturi corespondente, precum şi soldul TVA la începutul perioadei fiscale şi sfârşitul acesteia se reflectă în Registrul 5.3 „Datorii pe termen scurt calculate", compartimentul „Date centralizatoare privind evidenţa pe conturile 534,535, 536.

Scanned with OKEN Scanner

În condiţiile prelucrării computerizate a informaţiei contabile în loc de registrele numite sunt elaborate maşinograme (situaţii) respective în care se reflectă calcularea TVA, trecerea în cont şi achitarea acesteia la buget. Evidenţa analitică a decontărilor cu bugetul pe tipuri de plăţi, inclusiv TVA, se ţine în balanţa de verificare, cuprinzând soldul TVA la începutul şi sfârşitul perioadei fiscale şi rulajele din debitul şi creditul contului 534.

3.26. Modul de întocmire a registrelor de evidenţă a procurărilor şi livrărilor

În conformitate cu prevederile art.118 din Codul fiscal facturile fiscale aferente valorilor materiale (serviciilor) procurate respectiv livrărilor de produse finite, mărfuri (servicii prestate), se înregistrează în Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor.

Registrul de evidenţă a procurărilor se completează în baza informaţiilor din facturile fiscale şi alte documente, de exemplu, declaraţia vamală pentru bunurile materiale (serviciile) procurate impozabile cu TVA, şi din facturile de expediţie – când valorile procurate nu se impozitează cu TVA.

În prima coloană a Registrului de evidenţă a procurărilor (tab. 3.4) se indică numărul de ordine a înregistrării facturii fiscale sau altui document, iar în col. 2 – 5 – data primirii şi numărul facturii fiscale, facturii de expediţie, altui document, denumirea furnizorului şi descrierea succintă a procurării. Dacă furnizorul livrează unui cumpărător valori materiale la valoarea mai mică decât cea de piaţă (în registrul dat întreprinderea "Agat" – 45 600 lei), în col. 7 se indică valoarea la preţ de piaţă (55 000 lei) din care la furnizor se calculează TVA spre achitare la buget, iar la cumpărător această sumă se trece în cont.

Valorile materiale (serviciile) neimpozabile cu TVA se reflectă în coloana 8. În celelalte coloane se indică valoarea impozabilă şi suma TVA determinată în funcţie de cota TVA aferentă (20; 8; 5%), suma totală a TVA, valoarea mărfurilor exportate şi reimportate.

Bunurile importate se înregistrează în baza declaraţiei vamale de import, iar cele procurate de la subiecţii economici ce nu au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al R.M. – în baza avizelor sau altor documente de plată a TVA la posturile interne de control vamal.

Registrul de evidenţă a livrărilor (tab. 3.5) de asemenea se întocmeşte în baza facturilor fiscale. Primele cinci coloane cuprind

Scanned with OKEN Scanner

informaţia privind numărul de ordine a înregistrării facturii fiscale, data, numărul documentului, denumirea cumpărătorului (consumatorului) şi descrierea succintă a livrărilor (comercializarea de produse, mărfuri, servicii contra plată, cu titlu gratuit, cu reduceri, cu discont, vânzarea bunurilor spre achitarea salariilor, export etc.).

În cazul livrării unor valori materiale (servicii) la un preţ mai mic decât cel de piaţă, valoarea acestora se recalculează la preţ de piaţă şi se indică în col. 7 servind ca bază impozabilă.

În col. 8 – 11 se reflectă valoarea impozabilă a bunurilor materiale (serviciilor) şi suma TVA calculată la cota respectivă (20, 8, 5% şi zero). Valoarea produselor, mărfurilor (serviciilor) exportate se reflectă în col.13 şi se ia în considerare la determinarea sumei TVA spre restituire şi/sau trecere în cont.

Dacă într-o livrare bunurile comercializate se impozitează cu TVA la diferite cote, în factura fiscală ele se reflectă separat, iar în Registrul de evidenţă a livrărilor se înscrie valoarea totală şi suma TVA aferentă.

Înregistrările în Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor se fac în succesiunea cronologică. Aceste registre pot fi întocmite şi în mod computerizat. În asemenea caz la sfârşitul lunii (ultima zi) formularele acestor registre cu aceleaşi coloane se tipăresc pe hârtie, se coasă şi se ştampilează.

Unele particularităţi sunt inerente înregistrării sumei TVA în cazul avansului încasat pentru livrările ulterioare de bunuri materiale (servicii), în care pot să apară două variante când suma avansului a fost încasată şi livrarea de bunuri materiale (servicii) a fost efectuată:

a) în aceeaşi perioadă fiscală (luna gestionară);
b) în diferite perioade fiscale (luni gestionare).

Dacă avansul a fost încasat şi livrarea de bunuri materiale (servicii) a fost efectuată în una şi aceeaşi perioadă fiscală (lună gestionară), suma TVA calculată din valoarea impozabilă va fi înregistrată în Registrul de evidenţă a livrărilor în baza facturii fiscale. Este evident, că în registrele contabilităţii financiare va fi înregistrată suma TVA calculată din avansul încasat (în baza dispoziţiei de plată şi extrasului de cont de decontare), iar concomitent cu înregistrarea venitului din livrarea valorilor materiale şi a TVA aferente, suma TVA anterior calculată din avans va fi reversată (trecută în cont).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.4

Registrul de evidenţă a procurărilor - întreprinderea "Speranţa" aprilie 2004

(lei)

Nr. d/o	Factura fiscală de expediţie			Denumirea procurării	Valoarea totală a procurărilor fără TVA		Procurări					Import cu dreptul prelungirii		Suma totală a TVA trecută în cont	Valoarea mărfurilor exportate şi reimportate
	Data	Număul	Furnizorul		Preţ de procurare	Preţ de piaţă	Neimpozabile	Baza impozabilă	TVA (lei)	20%		Baza impozabilă	Suma TVA		
										Baza impozabilă	TVA				
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*	*15*	*16*
1	1.04	13545	"Steaua"	Materiale	8900					8900	1780			1780	
2	3.04	271475	"Codru"	Instrumente	15700					15700	3140			3140	
3	6.04	347521	"Plai"	Materiale			25700								
4	12.04	317267	"Agat"	Materiale	45600	55000				55000	11000			11000	
5	16.04	287155	"Steaua"	Materiale	19600					19600	3920			3920	
6	19.04	171756	"Socoleni"	Utilaj	39800					39800	7960			7960	
7	23.04	118937	"Viitorul"	Mobilă	28500					28500	5700			5700	
8	27.04	418979	"Revit"	Import	87800					87800	17560			17560	
9	29.04	23808	"Raza"	Materiale	12300					12300	2460			2460	
Total					**258200**	**55000**	**25700**			**267600**	**53520**			**53520**	

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.5

Registrul de evidenţă a livrărilor - întreprinderea "Speranţa", aprilie 2004

(lei)

Nr. d/o	Factura fiscală			Denumirea livrării	Valoarea totală a livrărilor fără TVA		Livrări în ţară					Export	TVA calculată	Reduceri, scont
	Data	Numărul	Cumpărătorul,beneficiarul		Preţ de livrare	Preţ de piaţă	20%		Baza impozabilă	Suma TVA	Neimpozabile			
							Baza impozabilă	Suma TVA						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	1.04	001758	"Codru"	Produse finite	42000		42000	8400					8400	
2	2.04	001759	"Codru"	Produse finite	51600		51600	10320					10320	
3	7.04	001843	"Codru"	Produse finite	12500	14000	14000	2800					2800	
4	8.04	001844	"Steaua"	Servien	5200		5200	1040					1040	
5	12.04	001845	"Cujba"	Active curente	1600		1600	320					320	
6	15.04	001847		Import servicii	16800		16800	3360					3360	
7	19.04	001851	"Cristea"	Produse fără plată	1100		1100	220					220	
8	21.04	001852	"Codru"	Produse finite	78900		78900	15780					15780	
9	22.04	001853	"Cvant"	Produse cu reduceri	97000		96030	19206					19206	970
10	27.04	001857		Produse spre retrib.muncii	140000	150000	150000	30000					30000	
11	28.04	001878	"Gigant"	Export de produse finite	123000		123000							
12	29.04	001879	"Cvant"	Produse finite	75900		75900	15180					15180	
Total					644630	164000	656130	106626					106626	970

Scanned with OKEN Scanner

Când suma avansului a fost încasată într-o perioadă fiscală, iar livrarea de bunuri materiale (servicii) a fost efectuată în altă perioadă fiscală (lună), în Registrul de evidenţă a livrărilor vor fi făcute următoarele înregistrări:

a) în luna încasării avansului:
   - după toate înregistrările făcute în baza facturilor fiscale, declaraţiilor vamale, calculelor vamale sau a posturilor fiscale interne de control în coloana "Suma TVA" va fi scrisă suma TVA calculată din avansul încasat (conform art.108 din C.F.);

b) în luna livrării bunurilor (serviciilor):
   - se înregistrează suma TVA calculată din valoarea impozabilă a bunurilor (serviciilor) conform facturii fiscale; concomitent cu valoarea livrării va fi înscrisă suma avansului, în coloana "Suma TVA" va fi înscrisă suma TVA aferentă avansului încasat în luna precedentă, dar cu semnul minus (în paranteze), justificând-o cu trimiterea la numărul dispoziţiei de plată, calculul contabilităţii sau alte documente.

3.27. Modul de întocmire a Declaraţiei privind TVA

În conformitate cu Codul fiscal unitatea economică înregistrată ca plătitor de TVA în fiecare perioadă fiscală (lună) este OBLIGATĂ să determine şi să achite de sine stătător suma TVA la buget. În mod simplificat suma TVA de achitat la buget constituie diferenţa dintre TVA calculată sau colectată şi TVA deductibilă (trecută în cont). Această sumă a TVA, precum şi TVA de restituit şi/sau de trecut în cont, se determină prin întocmirea Declaraţiei privind TVA.

Declaraţia privind TVA se întocmeşte în baza datelor din Registrul de evidenţă a procurărilor şi Registrul de evidenţă a livrărilor.

Cele două compartimente ale Declaraţiei ccuprind informaţiile aferente:

- livrărilor de mărfuri şi servicii;
- procurărilor de mărfuri şi servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Primul compartiment se completează în baza datelor din Registrul de evidenţă a livrărilor de mărfuri şi servicii. În boxa 1 se reflectă valoarea impozabilă totală a valorilor materiale sau serviciilor livrate în luna gestionară. Acest indicator conform tab. constituie 493130 lei (656130 – 123000), suma TVA de 106623 lei se va reflecta în boxa 2. În boxa 1 se reflectă numai valoarea impozabilă a livrărilor la cota standard (20%). În ea nu se include valoarea livrărilor la cota zero (exportul) şi la cotele micşorate (8, 5%), sau scutite de TVA.

Valoarea impozabilă a bunurilor materiale (serviciilor) la cota TVA redusă 8, 5% şi suma TVA aferentă se vor reflecta în boxele 3 şi 4 respectiv, iar valoarea mărfurilor (serviciilor) exportate impozitate la cota zero, (conform exemplului dat – 123 000 lei) va fi indicată în boxa 5. Dacă contribuabilul a livrat în perioada fiscală bunuri materiale (servicii) scutite de TVA, valoarea acestora va fi reflectată în boxa 6.

Boxa 7 este destinată pentru a reflecta sumele TVA cu care se vor ajusta sumele TVA înregistrate drept colectate (returnări, micşorarea preţurilor etc.) permise de Codul fiscal.

În boxa 8 a declaraţiei se reflectă valoarea totală a livrărilor de bunuri (servicii) efectuate în perioada fiscală la cota standard (20%), cota redusă (8 şi 8,5%), la export şi scutite de TVA, conform exemplului dat – 616130 lei (493130 + 123000). Suma TVA aferentă acestor livrări respectiv (106626 lei) se înscrie în boxa 9.

Al doilea compartiment al Declaraţiei privind TVA va fi complectat în baza informaţiei din Registrul de evidenţă a procurărilor.

Valoarea bunurilor materiale (serviciilor) procurate de la rezidenţii Republicii Moldova şi suma TVA aferentă trecută în cont se reflectă în boxele 10 şi 11 respectiv (179800 lei şi 35960 lei). În boxele 12 şi 13 se înscrie respectiv valoarea bunurilor materiale importate de la nerezidenţii Republicii Moldova (87800 lei) şi suma TVA aferentă (17560 lei) calculată şi trecută în cont din valoarea în vamă. Suma TVA ajustată aferentă procurărilor (reducerea preţurilor, returnarea bunurilor etc., permise de Codul fiscal) se reflectă în boxa 14. Conform Registrului de evidenţă a procurărilor în perioada fiscală n-au fost înregistrate operaţii care ar fi contribuit la ajustarea TVA aferentă procurărilor.

Scanned with OKEN Scanner

Declaraţia privind TVA ***Forma TVA 02***

Codul fiscal 18274514 Nr. de înregistrare TVA 0602582 **Denumirea "Speranţa"** **Adresa Chişinău, str.Frunze 115** **Codul CUTAM 0120 tel. _____**	**Pentru uz intern SF**

Data prezentării_____

Clasificaţia veniturilor bugetare: cod capitol 115; cod paragraf 1

	Valoarea fără TVA (lei)		*Suma TVA (lei)*	
Livrări de mărfuri şi servicii	1	493130,00	2	106626
Livrări de mărfuri, servicii la cota redusă				
Livrări la cota "0"	3		4	
Livrări scutite	5	123000,00		
Ajustarea TVA aferente livrărilor	6			
Total (1+3+5+6)			7	
Procurări de mărfuri, servicii	8	616130,00	9	106626,00
Importul de mărfuri, servicii	10	179800,00	11	35960,00
Ajustarea TVA aferente procurărilor	12	87800,00	13	17560,00
Trecerea în cont a TVA pentru perioada precedentă			14	
Total TVA spre deducere (13 + 14 + 15)			15	8500,00
TVA aferentă bugetului (9 – 16)			16	62020,00
TVA destinată trecerii în cont în perioada ulterioară (16 – 9)			17	44606,00
TVA spre restituire			18	
			19	

Noi declarăm, că informaţia prezentată în această declaraţie este completă şi veridică

L.Ş. **Şeful întreprinderii** **Semnăturile:_____**
Contabil şef **_____**
Data

În boxa 15 a Declaraţiei privind TVA se reflectă suma TVA trecută în cont în perioada precedentă ca sold cu aceeaşi destinaţie la începutul perioadei fiscale (lunii gestionare). Să admitem că acest indicator la 1.04.2004 a constituit 8500 lei. Suma totală a TVA spre deducere (deductibilă) sau trecută în cont, inclusiv soldul la începutul perioadei fiscale, se determină însumând TVA aferentă procurărilor, TVA aferentă importului, TVA deductibilă – la începutul perioadei fiscale, care în exemplul dat constituie 62020 lei (35960 + 17560 + 8500). Acest indicator se reflectă în boxa 16.

Scanned with OKEN Scanner

Comparând suma TVA totală calculată (colectată, boxa 9) cu suma TVA totală deductibilă (boxa 16), determinăm:

a) suma TVA spre achitare la buget, când suma TVA colectată depăşeşte suma TVA deductibilă, conform exemplului dat – 44606 lei (106626 – 62020); această sumă se reflectă în boxa 17;

Prin urmare, întreprinderea "Speranţa" va scrie o dispoziţie de plată trezorerială şi va vira la buget suma TVA în stingerea obligaţiei fiscale, întocmind înregistrarea contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 44606 lei

Credit 242 "Cont de decontare" – 44606 lei.

b) suma TVA deductibilă (de trecut în cont) în perioada ulterioară – în cazul când TVA aferentă procurărilor, inclusiv soldul TVA trecut în cont, din perioada precedentă va depăşi suma TVA totală colectată (calculată). În exemplul dat nu există aşa situaţie, în caz contrar diferenţa determinată dintre aceşti indicatori va fi reflectată în boxa 18 a Declaraţiei privind TVA.

Înregistrarea contabilă aferentă va fi întocmită astfel:

Debit 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoare adăugată"

Dacă în perioada fiscală apare suma TVA de trecut în cont (deductibilă) din cauza efectuării livrărilor de bunuri materiale (servicii) la cota zero (de export), în conformitate cu Instrucţiunea privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată se va determina TVA spre restituire, care va fi reflectată în boxa 19 a declaraţiei (calculele acestei sume au fost examinate în § 3.22). Deci, în funcţie de situaţia creată în perioada fiscală la contribuabil poate apărea TVA spre achitare la buget, TVA de trecut în cont, TVA spre restituire.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări pentru autocontrol

1. Care este modul de calculare şi contabilizare a TVA în operaţiile de livrare a produselor finite când preţul de vânzare este cel de piaţă, mai mic decât cel de piaţă?
2. Explicaţi cum se determină TVA în operaţiile de vânzare a valorilor materiale sau a serviciilor cu aplicarea avansului în decontări; care sunt înregistrările contabile aferente TVA din volumul vânzărilor şi avansul anticipat încasat.
3. Care sunt particularităţile contabilităţii operaţiilor de transmitere a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale cu sau fără păstrarea titlului de proprietar; reflectării TVA?
4. Cum se determină şi se contabilizează TVA aferentă operaţiilor de vânzare a mijloacelor fixe, a căror valoare de intrare include (nu include) TVA?
5. Cum prevede legislaţia fiscală de a calcula TVA în livrările altor active curente (obiecte de mică valoare şi scurtă durată), livrările bunurilor cu discont, în rate? Cum se ţine evidenţa TVA în aceste operaţii?
6. Care este modul de calculare şi de evidenţă a TVA în operaţiile de livrări ale bunurilor spre achitarea retribuirii muncii?
7. Cum se calculează şi se contabilizează TVA în cazurile returnării şi/sau reducerii produselor (mărfurilor) vândute?
8. Explicaţi particularităţile determinării TVA şi evidenţei acesteia în operaţiile de arendă curentă, finanţată a activelor materiale pe termen lung, a activelor nemateriale, precum şi în operaţiile de leasing reversibil?
9. Caracterizaţi particularităţile calculului şi contabilităţii TVA în livrările de mărfuri cu ridicata, în tranzit, cu amănuntul.
10. Care sunt condiţiile de livrare a produselor (mărfurilor) în consignaţie (comision) când comisionarul este persoană juridică, fizică? Cum se determină şi se ţine evidenţa TVA în aceste operaţii?
11. Cum se determină TVA în operaţiile de vânzare a produselor în magazinele proprii ale întreprinderii şi în transmiterea bunurilor gajate? Cum se ţine evidenţa TVA în aceste operaţii?
12. Expuneţi particularităţile contabilităţii TVA în livrările de bunuri cu ambalaje, în livrările de ambalaje nereturnabile şi returnabile.

Scanned with OKEN Scanner

13. Care sunt condiţiile, modul de calculare şi contabilizare a TVA în operaţiile de prelucrare a materiei prime (materialelor) când:
    a) prelucrătorul şi predătorul sunt rezidenţi ai republicii şi ambii sunt plătitori de TVA;
    b) prelucrătorul şi predătorul materiilor prime sunt rezidenţi ai republicii, iar predătorul nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova;
    c) prelucrătorul şi predătorul materiilor prime sunt rezidenţi, iar prelucrătorul nu are relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova?
14. Care sunt prevederile legislaţiei fiscale în privinţa TVA în operaţiile de export a bunurilor materiale, nemateriale şi serviciilor?
15. Explicaţi modul de calculare şi particularităţile contabilităţii TVA în prestarea serviciilor rezidenţilor care nu au relaţii fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova?
16. Caracterizaţi particularităţile contabilităţii TVA în cazurile efectuării livrărilor impozabile şi neimpozabile.
17. Expuneţi condiţiile şi numiţi documentele necesare pentru a restitui TVA.
18. Care este metoda de calculare şi contabilizare a TVA spre restituire? Ce situaţii aferente TVA pot apărea în decontările cu bugetul?
19. Care sunt particularităţile determinării şi contabilităţii TVA la cooperative şi alte întreprinderi agricole?
20. Ce prevede legislaţia fiscală în privinţa TVA în cazurile livrărilor de pâine, produse de panificaţie, lapte şi produse lactate? Cum va fi contabilizată TVA spre achitare la buget, trecere în cont, restituire?
21. Care este modul de întocmire a Registrului de evidenţă a procurărilor şi Registrului de evidenţă a livrărilor?
22. Cum se întocmeşte Declaraţia privind TVA în baza datelor din registrele de evidenţă a procurărilor şi livrărilor? Ce înregistrări contabile se întocmesc în funcţie de caz?

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA IV.
CONTABILITATEA ACCIZELOR ŞI ALTOR IMPOZITE ŞI TAXE

CAPITOLUL 1.
CONTABILITATEA ACCIZELOR

Obiectivele capitolului

- *Definirea accizelor, stabilirea subiecţilor impunerii şi a bazei impozabile a acestora*
- *Explicarea metodelor de calculare a accizelor*
- *Relatarea înlesnirilor la plata accizelor*
- *Descrierea particularităţilor contabilităţii datoriilor faţă de buget privind accizele*
- *Expunerea modului de întocmire a Declaraţiei privind accizele*

1.1. Noţiuni generale şi obiecte impozabile cu accize

Accizul este un impozit general de stat stabilit pentru unele mărfuri de consum şi servicii care au o rentabilitate impunătoare.

Modul de aplicare a accizelor este prevăzut în Titlul IV din Codul Fiscal al Republicii Moldova.

Subiecţii impunerii cu accize sunt persoane juridice şi fizice care produc sau prelucrează mărfuri supuse accizelor pe teritoriul Republicii Moldova sau importă unele categorii de mărfuri, supuse accizelor.

La mărfurile care sunt supuse accizelor se referă: cafeaua, icrele de peşte, băuturile alcoolice şi berea, ţigările, benzina, motorina, parfumurile, articolele de giuvaiergerie, îmbrăcămintea din blană, aparatele electronice, unele modele de autoturisme etc.

Scanned with OKEN Scanner

Plătesc accize şi persoanele juridice care desfăşoară activitate în domeniul jocurilor de noroc.

Baza impozabilă a mărfurilor supuse accizelor o constituie:

- volumul în expresie naturală, dacă cotele accizelor sunt stabilite în sumă absolută la unitatea de măsură a mărfii;
- valoarea mărfurilor (fără TVA), dacă pentru aceste mărfuri sunt stabilite cote ale accizelor în procente;
- valoarea în vamă a mărfurilor importate (fără TVA şi accize) determinată conform legislaţiei vamale, precum şi impozitele şi taxele ce urmează a fi achitate la momentul importului, dacă cotele accizelor pentru mărfurile în cauză sunt stabilite ad valorem în procente.

Pentru jocurile de noroc baza impozabilă este costul licenţei în acest domeniu.

Obligaţia de plată a accizelor apare la data livrării (transportării) mărfurilor supuse accizelor din **încăperea de acciz.** Aceasta reprezintă totalitatea locurilor ce aparţin subiectului impunerii, inclusiv clădirile, încăperile, terenurile, orice alte locuri situate separat şi determinate de certificatul de acciz, în care mărfurile supuse accizelor se prelucrează şi/sau se fabrică, se expediază de către subiecţii impunerii şi unde se desfăşoară jocurile de noroc.

Persoanele juridice şi fizice care preconizează să se ocupe cu prelucrarea şi/sau fabricarea mărfurilor pasibile impunerii cu accize, precum şi persoanele juridice care preconizează să desfăşoare activitate în domeniul jocurilor de noroc, sunt obligate să se înregistreze în calitate de plătitor al accizelor şi să primească **certificatul de acciz** până a începe desfăşurarea activităţii în cauză.

Pentru a obţine certificatul de acciz agentul economic depune o cerere adresată organului Serviciului Fiscal de Stat, în care indică:

a) denumirea, numele şi prenumele, adresa juridică şi codul fiscal;
b) proprietarul clădirii, încăperii, teritoriului, terenului;
c) denumirea, numele şi prenumele, adresa juridică şi codul fiscal ale arendatorului sau ale locatarului, în cazul în care proprietatea este folosită pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în baza contractului de arendă sau de închiriere;
d) formele şi metodele de control, a căror aplicare asigură integritatea mărfurilor supuse accizelor, inclusiv la

Scanned with OKEN Scanner

expedierea lor dintr-o încăpere de acciz în alta ale unuia şi aceluiaşi agent economic, dacă aceste încăperi se află pe teritorii diferite.

1.2. Modul de calculare al accizelor

Suma accizelor se determină prin produsul dintre baza impozabilă şi cota stabilită.

Cel mai simplu se calculează accizele pentru bere, ţigări, petrol, la care cotele sunt stabilite în sumă absolută la unitatea de măsură (litru, tonă, bucăţi).

Exemplu. *Întreprinderea de producţie "Doina" a expediat din încăperea de acciz 1000 de sticle de bere cu volum unitar de 0,5 litri. Cota accizului pentru 1 litru este de 1 leu.*

Suma accizelor calculate este de 500 lei (1000 x 0,5 x 1).

Pentru majoritatea mărfurilor (băuturi alcoolice, cafea, icre negre şi roşii, articole de giuvaiergerie, parfumuri, blănuri) cotele accizelor sunt stabilite în procente din valoarea mărfurilor (fără accize şi TVA).

Exemplu. *Întreprinderea de producţie "Nistru" a expediat din încăperea de acciz 1000 sticle de vinuri spumante clasice cu volum unitar 0,7 litri şi preţul de 25 lei bucata. Cota accizului pentru 1 litru este de 10% din valoarea mărfii.*

Suma accizelor calculate este de 2500 lei (1000 x 25 x 0,1).

Pentru băuturile alcoolice tari se mai ia în consideraţie şi concentraţia de alcool.

Exemplu. *Întreprinderea de producţie "Aroma" a expediat din încăperea de acciz 500 de sticle de divin cu volum unitar de 0,5 litri şi cu conţinut de alcool de 40%. Taxa accizului este de 0,09 lei/% vol/litru.*

Deci, suma accizelor este de 900 lei (500 x 0,5 x 40 x 0,09).

Scanned with OKEN Scanner

Agenţii economici, care expediază mărfuri supuse accizelor, achită accizele în momentul expedierii mărfurilor conform cotelor stabilite.

Accizele la mărfurile importate se determină în procente din valoarea în vamă a mărfurilor importate, luând în considerare impozitele şi taxele ce urmează a fi achitate la momentul importării (fără accize şi TVA).

Calculele se efectuează în lei la cursul valutar stabilit oficial la ziua calculării.

Exemplu. *Firma "Succes" a importat 70 de aparate video. Taxa accizului este de 10 euro pentru un aparat. Presupunem că în ziua calculării cursul 1 euro era de 16,54 lei.*

În acest caz suma accizelor este de 11 578 lei (70 x 10 x 16,54).

Accizele la mărfurile importate se calculează şi se achită de către subiecţii impunerii concomitent cu achitarea taxelor vamale.

În cazul când mărfurile supuse accizelor sunt livrate fără plată (în calitate de cadou), accizele se aplică în mod general.

La determinarea bazei impozabile a mărfurilor livrate gratuit se iau în considerare atât criteriile generale, cât şi următoarele:

a) dacă mărfurile au fost procurate anterior de subiectul impozabil, şi apoi sunt transmise de acesta fără plată;
b) transmiterea gratuită a mărfurilor se face de către producător.

În primul caz accizelor este supusă valoarea de procurare actuală a mărfurilor respective, dacă întreprinderea ce le cadonează nu dispune de documente care confirmă plata accizelor la marfa procurată anterior.

În al doilea caz valoarea mărfurilor transmise gratuit de către producător nu poate fi mai mică decât consumurile de producţie a acestora.

Exemple. 1. *S.A. "Start" în 2003 a procurat magnetofoane, valoarea de procurare totală fiind de 10400 lei (fără TVA). Documentele ce confirmă plata accizelor la procurare lipsesc. La 15 martie 2005 întreprinderea a decis să transmită gratuit aceste magnetofoane unei şcoli. Taxa accizelor la această categorie de mărfuri constituie 15%.*

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, S.A. "Start" este obligată să plătească la buget accize în sumă de 1560 lei (10400 x 0,15).

2. Întreprinderea producătoare "Alfa" a transmis gratuit unei grădiniţe de copii 2 televizoare, costul unei unităţi fiind de 610 lei.

În acest caz întreprinderea va plăti accize în sumă de 183 lei (610 x 2 x 0,15).

Există şi unele particularităţi la calcularea accizelor pe mărfurile rezultate din prelucrarea materiei prime a clientului care au fost lăsate la păstrare la producătorul de marfă şi ulterior scoase din încăperea lui de acciz.

În baza contractului de păstrare a mărfurilor întreprinderea la care ele se păstrează va elibera întreprinderii-proprietar factura fiscală pentru serviciul prestat în care se vor indica sumele accizului calculat determinat din valoarea livrării impozabile.

Exemplu. *Întreprinderea "Struguri", proprietar de materie primă supusă accizului, a expediat întreprinderii "Vinuri", producător de mărfuri supuse accizelor, vin spre îmbuteliere, care a fost finalizată la 5 martie 2005. Ulterior întreprinderile au încheiat un contract de păstrare a vinului la depozitul întreprinderii "Vinuri". La 6 iunie producţia finită supusă accizelor în cantitate de 12000 sticle cu valoarea de 240 000 lei a fost scoasă din încăperea de acciz a întreprinderii "Vinuri". Costul serviciului de îmbuteliere constituie 10600 lei, iar al serviciului de păstrare – 2500 lei.*

Drept bază impozabilă la determinarea accizului se va lua valoarea în lei. Cota accizului este de 5% de la valoarea venitului. Ca urmare, baza impozabilă va constitui 84 000 litri. Suma accizului calculat va fi egală cu 12000 lei (240000 x 0,05).

La etapa în care are loc scoaterea producţiei finite supuse accizelor din încăperea de acciz a întreprinderii "Vinuri" aceasta va elibera întreprinderii "Struguri" factura de expediţie privind marfa expediată de la păstrare, în care la rubrica "Documente anexate" va înscrie datele referitoare la documentul de plată a sumei accizului anterior calculată în factura fiscală eliberată iniţial.

Persoanele juridice care desfăşoară activitate în domeniul jocurilor de noroc achită accizele conform cotei stabilite - 25% din costul licenţei procurate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *S.R.L. "Start" a procurat licenţă pentru dreptul de a desfăşura activitate în domeniul jocurilor de noroc la preţ de 50 000 lei.*

Suma accizelor calculate este de 12 500 lei (50 000 x 0,25).

Unele mărfuri supuse accizelor, cum ar fi băuturile spirtoase, articolele de tutun comercializate, transportate sau depozitate pe teritoriul Republicii Moldova, sunt pasibile **marcării obligatorii cu timbru de acciz**.

Marcarea se efectuează în timpul fabricării producţiei sau până la importarea mărfurilor supuse accizelor.

Modul de procurare şi de utilizare a timbrelor de acciz este stabilit de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

1.3. Înlesniri la plata accizelor

Accizele nu se achită de către persoanele fizice care importă mărfuri supuse accizelor de uz sau consum personal, a căror valoare sau cantitate nu depăşeşte limita stabilită de legislaţia în vigoare.

Nu se achită accizele şi de către persoanele juridice în următoarele cazuri:

- la importarea mărfurilor definite ca ajutoare umanitare, ca asistenţă tehnică, acordată de organizaţii de stat sau internaţionale, destinate folosinţei oficiale a misiunilor diplomatice;
- când subiectul impunerii exportă mărfuri supuse accizelor în mod independent sau în baza contractului de comision;
- la introducerea mărfurilor supuse accizelor pe teritoriul vamal şi plasarea acestora în regimurile vamale „tranzit", „depozit vamal", „depozit vamal liber", „nimicire" sau „renunţare în folosul statului", precum şi „magazin duty free";
- la introducerea pe teritoriul vamal a mărfurilor străine supuse accizelor şi plasarea acestora în regimul vamal de prelucrare sub supraveghere vamală;
- la introducerea pe teritoriul vamal a mărfurilor autohtone supuse accizelor, plasate în regimul vamal „reimport" sau „perfecţionare pasivă";

Scanned with OKEN Scanner

- la introducerea mărfurilor supuse accizelor în zona economică liberă.

În cazul introducerii mărfurilor străine supuse accizelor pe teritoriul vamal şi plasarea acestora în regimul vamal "perfecţionare activă" accizul se achită prin restituirea ulterioară a sumelor achitate la scoaterea de pe teritoriul vamal a produselor rezultate din prelucrare. La scoaterea de pe teritoriul vamal a mărfurilor străine supuse accizelor, plasate în regimul „reexport", deasemenea se restituie sumele accizelor achitate la introducerea acestora pe teritoriul vamal.

Se scutesc de plata accizelor şi mărfurile supuse accizelor introduse în zona economică liberă din sfera teritoriului vamal al Republicii Moldova, din alte zone economice libere, precum şi mărfurile originare din această zonă şi scoase în afara teritoriului vamal al republicii.

1.4. Contabilitatea operaţiilor privind accizele

Plătitorii de accize ţin evidenţa mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) în registre stabilite de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat:

- Registrul de evidenţă a mărfurilor accizate expediate;
- Registrul de evidenţă a mărfurilor accizate primite de persoanele care nu sunt subiecţi ai impunerii.

Primul registru se ţine doar de către persoanele fizice şi juridice care produc sau prelucrează mărfuri supuse accizelor şi deţin certificatul de acciz.

Registrul se ţine pentru fiecare încăpere de acciz şi se îndeplineşte în baza facturii de expediţie (facturii fiscale) până la expedierea (transportarea) mărfurilor supuse accizelor din încăperea de aciz.

În acest caz în documentele menţionate, în coloana „Accize, lei" se înscrie suma accizului calculat pentru fiecare fel de marfă accizată livrată, iar la rubrica 14 – suma totală a accizului calculat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *În ianuarie 2005 întreprinderea producătoare „Codru" a expediat vinuri şi a întocmit următorul registru de evidenţă a mărfurilor accizate:*

Tabelul 4.1

Registrul de evidenţă a mărfurilor accizate expediate

Partea I

Data expe-dierii	***Ora expe-dierii***	***Nr.mijl. de transport şi codul fiscal al transpor-tatorului***	***Caracteristica mărfii accizate expediate (transportate)***			
			Denumirea vinului	***Cantitatea, l***	***Valoarea fără TVA şi acciz, lei***	***Suma accizului calculat, lei***
1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	***7***
3.01.05	*10.00*	*C 155 AB*	*"Caberne"*	*360*	*7714,29*	*771,43*
5.01.05	*14.00*	*C 243 FA*	*"Codru"*	*700*	*16000,00*	*1600,00*
9.01.05	*11.00*	*C 155 AB*	*"Feteasca"*	*1050*	*23820,00*	*2382,00*
12.01.05	*15.00*	*C 155 AB*	*"Caberne"*	*800*	*17970,35*	*1797,04*
14.01.05	*9.00*	*C 243 FA*	*"Muscat"*	*600*	*13520,64*	*1312,06*
18.01.05	*10.30*	*C 243 FA*	*"Izabella"*	*500*	*11460,20*	*1146,00*
24.01.05	*16.00*	*C 155 AB*	*„Spumant"*	*1200*	*28800,50*	*2880,05*
27.01.05	*12.00*	*C 243 FA*	*"Codru"*	*1000*	*20000,00*	*2000,00*
30.01.05	*14.30*	*C 155 AB*	*"Cagor"*	*600*	*13500,00*	*1350,00*
Total					*152785,98*	*15278,58*

Partea II

Suma accizelor achitată				***Locul livrării cu indicarea destinatarului***
prin dispoziţia de plată		***din contul supraplăţii***		
Nr. şi data dispoziţiei de plată	***Suma, lei***	***Luna***	***Suma, lei***	
8	***9***	***10***	***11***	***12***
Nr.436, 15.12.04.	*-*	*decembrie*	*771,43*	*Magazinul nr.73, mun.Chişinău*
Nr.12, 6.01.05	*874,43*	*decembrie*	*728,57*	*Magazinul nr.5,*

Scanned with OKEN Scanner

				mun.Chişinău
Nr.17, 10.01.05	2382,00	-	-	Magazinul "Fidesco", mun.Chişinău
Nr.24, 13.01.05	1797,04	-	-	Magazinul nr.110, mun.Chişinău
Nr.28, 14.01.05	1352,06	-	-	Magazinul "Green Hils", mun.Chişinău
Nr.33, 19.01.05	1146,00	-	-	Magazinul "Fidesco", mun.Chişinău
Nr.41, 25.01.05	2880,05	-	-	Magazinul nr.73, mun.Chişinău
Nr.47, 28.01.05	2000,00	-	-	Magazinul "Green Hils", mun.Chişinău
Nr.52, 30.01.05	1350,00	-	-	Magazinul nr.110, mun.Chişinău
Total	13778,58	-	1500,00	

Cum se vede din exemplul prezentat din încăperea de acciz au fost livrate vinuri în valoare de 152785,98 lei, iar suma accizului calculat la aceste mărfuri constituie 15278,58 lei. Datele din coloana 6 se calculează prin produsul dintre cantitate (col.5) şi preţul de piaţă al mărfii vândute. Suma accizului calculat (col.7) se determină prin produsul dintre valoarea mărfii (fără TVA) şi cota accizului specificate în anexă la Titlul IV din Codul fiscal.

În coloanele 8 – 11 se indică datele referitoare la sumele accizelor achitate (în col. 8 şi 9 - conform dispoziţiilor de plată din luna curentă). Aceste date se iau din factura de expediţie (factura fiscală) rubrica 5 (sau 4) „Documente anexate". În col. 10 şi 11 se indică achitarea accizelor din contul supraplăţii din lunele precedente. În exemplul prezentat suma totală a accizelor achitată în baza dispoziţiilor de plată în luna ianuarie constituie 13778,58 lei, iar suma care se trece în cont din cauza supraplăţii din luna decembrie – 1500 lei. Astfel suma totală a accizelor achitată în luna ianuarie la buget este egală cu 15278,58 lei.

Suma accizelor calculată lunar se include în preţul de vânzare al mărfurilor produse (prelucrate) şi se înregistrează ca datorie faţă de buget în creditul contului 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele".

În baza datelor din Registrul pentru evidenţa mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) se vor face următoarele înregistrări contabile:

Scanned with OKEN Scanner

1. La suma accizelor calculate în luna ianuarie:

Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 15 278 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" – 15278,58 lei.

2. Suma supraplății accizelor în luna decembrie trecută în cont în luna ianuarie:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" - 1500 lei

Credit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți" - 1500 lei.

3. Achitarea la buget a datoriei privind accizele calculate pentru luna ianuarie:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" – 13778,58 lei

Credit 242 "Cont de decontare" 13778 lei.

Registrul de evidență a mărfurilor accizate primite se ține de către agenții economici care nu sunt subiecți ai impunerii, inclusiv întreprinderile comerciale, care vând mărfuri accizate livrate, expediate anterior de către persoanele fizice și juridice, pentru care nu există confirmare documentară la achitarea accizelor la buget. Modelul acestui registru este următorul:

Tabelul 4.2

Registrul de evidență a mărfurilor accizate primite

Partea 1

Data primirii	Denumirea (codul fiscal) și adresa furnizorului	Caracteristica mărfii accizate primite pentru comercializarea ulterioară			
		Denumirea	Unitatea de măsură	Cantitatea	Valoarea fără TVA și acciz., lei
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*

Scanned with OKEN Scanner

Suma accizului calculat			Ziua comercializării	Achitarea accizului	
Cota accizului aplicată		Suma, lei		Numărul şi data dispoziţiei de plată	Suma accizului, lei
Ad valorem, %	Suma absolută, lei				
7	8	9	10	11	12

Înregistrările în registrele menţionate se fac de mână de către persoane aprobate prin ordinul conducătorului întreprinderii.

Registrele se păstrează în locuri determinate pe parcursul a 5 ani de la data completării lor definitive.

La procurarea mărfurilor supuse accizelor pentru revânzare suma accizelor calculate se include în valoarea mărfurilor procurate. *De exemplu, întreprinderea a procurat mărfuri în valoare de 30 000 lei la care au fost calculate accize în sumă de 5000 lei. Aceste sume vor fi înregistrate în conturi astfel:*

Debit 217 "Mărfuri" – 35 000 lei

Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 35000 lei.

Persoanele fizice şi juridice au dreptul la trecerea în cont a accizelor achitate la mărfurile (materialele) supuse accizelor, utilizate în procesul de prelucrare şi/sau fabricare pentru obţinerea produselor supuse accizelor. Trecerea în cont se permite numai la producător sau prelucrător şi în limita cantităţii de mărfuri supuse accizelor, folosite la prelucrarea şi/sau fabricarea altor mărfuri supuse accizelor, expediate ulterior din încăperea de acciz. Aceasta se confirmă prin documentele justificative referitoare la achitarea accizelor.

Exemplu. *Întreprinderea de producţie "Prut" în luna octombrie a primit 10000 litri de vin-materie primă "Aligote" cu valoarea de 170 000 lei (cota accizului fiind de 5%). În aceeaşi perioadă fiscală din materia primă au fost produse şi transportate (expediate) 9500 litri de vin "Aligote" cu valoarea de 200 000 lei (cota accizului – 10%).*

Scanned with OKEN Scanner

În baza acestor date suma accizelor achitate pentru materia primă procurată constituie 8500 lei (170 000 x 0,05), iar suma accizelor calculate pentru mărfurile expediate – 20 000 lei (200 000 x 0,1).

Suma accizelor care trebuie transferată la buget este de 11500 lei (20000 – 8500).

Trebuie de menționat că suma accizelor la mărfurile procurate se reflectă ca creanță a bugetului și se trece în cont numai în cazul respectării de către producător a condițiilor prevăzute de legislația în vigoare.

Formulele contabile la operațiile din exemplul prezentat sunt următoarele:

1. *La suma accizelor calculate pentru materia primă procurată:*

   Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți" - 8500 lei

   Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" - 8500 lei.

2. *La suma accizelor calculate pentru mărfurile expediate:*

   Debit 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – 20 000 lei

   Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" – 20000 lei.

3. *La suma accizelor trecute în cont:*

   Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" - 8500 lei

   Credit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți" - 8500 lei.

4. *La suma accizelor plătite la buget:*

   Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" - 11500 lei

   Credit 242 "Cont de decontare" - 11500 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul când suma accizelor plătite la mărfurile supuse accizelor, folosite la prelucrarea sau producerea altor mărfuri supuse accizelor este mai mare decât suma accizelor la mărfurile supuse accizelor eliberate din încăperea de accize, diferența se reflectă la cheltuieli în acea perioadă impozabilă, în care a avut loc eliberarea mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz. Trecerea în cont a accizelor se permite numai în cazul prezentării documentelor ce confirmă achitarea accizelor la mărfurile utilizate.

Exemplu. *Întreprinderea de producție "Purcari" în luna ianuarie a fabricat 10 000 litri de vin tare "Cagor". Pentru aceasta au fost anterior procurate:*

- *9400 litri de vin-materie primă "Cagor sec" cu valoarea de 150 000 lei, pentru care a fost achitat accizul în sumă de 7500 lei (150 000 x 0,05). Cota accizului este de 5% de la valoarea vinului;*
- *620 litri alcool (96%), pentru care a fost achitat accizul în sumă de 5356 lei (620 x 0,09 x 96), unde 0,09 lei – cota accizului pentru 1% în volum pentru 1 litru de alcool absolut.*

În aceeaşi lună a fost expediat vin "Cagor" neâmbuteliat în cantitate de 10000 litri cu valoarea de 180 000 lei. Suma accizului calculat la acest volum de vin expediat constituie 9000 lei (10000 x 0,05).

Prin urmare, suma accizelor care urmează a fi trecută în cont constituie 9000 lei, iar la cheltuieli – 3856 lei (7500+5356-9000).

Operațiile economice care au avut loc la întreprinderea "Purcari" în luna octombrie vor fi reflectate în conturile contabile astfel:

1. *Suma accizelor calculate pentru materia primă procurată - 12856 lei (7500+5356):*

   Debit 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 „Creanțe pe termen scurt privind alte impozite şi plăți" - 12856 lei
   Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 12 856 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. *Suma accizelor calculate pentru marfa expediată:*
Debit 221 "Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" - 9 000 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 "Datorii privind accizele, taxele" - 9000 lei.

3. *Trecerea în cont a sumei accizelor calculate:*
Debit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5343 „Datorii privind accizele, taxele" - 9000 lei
Credit 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 „Creanţe pe termen scurt privind alte impozite şi plăţi" - 9000 lei.

4. *Trecerea la cheltuieli a diferenţei dintre suma accizelor aferentă materiei prime şi suma accizelor referitoare la marfa expediată:*
Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" - 3856 lei
Credit 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 „Creanţe pe termen scurt privind alte impozite şi plăţi" - 3856 lei.

După cum s-a menţionat, livrările de mărfuri supuse accizelor la export, efectuate de subiecţii impunerii, sunt scutite de acciz. Însă dreptul la această scutire îl au numai agenţii economici care produc şi/sau prelucrează mărfuri supuse accizelor.

Pentru a obţine dreptul la această scutire subiecţii impunerii trebuie să dispună de documentele necesare: contractul încheiat cu partenerul străin (sau contractul de comision), documentele de plată, declaraţia vamală a încărcăturii sau copia ei.

Totodată suma accizului aferentă materiei prime accizate, utilizate conform normelor tehnologice aprobate în modul stabilit la producerea (prelucrarea) producţiei finite accizate destinate exportului, pentru care există confirmarea documentară cu privire la achitarea ei de facto la buget, se supune restituirii integrale din buget.

Restituirea accizului în acest caz şi în alte situaţii se efectuează în termen de 10 zile din momentul prezentării documentelor

Scanned with OKEN Scanner

justificative corespunzătoare, aplicând mecanismul stabilit în Regulamentul cu privire la restituirea sumelor accizelor nr.07 din 3 aprilie 2001.

Exemplu. *Întreprinderea producătoare "Aroma" a exportat divin în luna februarie în valoare de 100 000 lei. La fabricarea producției finite a fost folosită materie primă procurată în sumă de 70 000 lei, la care au fost calculate accize în sumă de 12 000 lei.*

Suma accizelor calculate la materia primă procurată a fost înregistrată prin formula contabilă:

Debit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți" – 12 000 lei
Credit 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" – 12000 lei.

Restituirea sumei accizelor aferente materiei prime accizate utilizate la fabricarea divinului exportat va fi înregistrată astfel:

Debit 242 "Cont de decontare" - 12 000 lei
Credit 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți" - 12 000 lei.

Potrivit prevederilor art.123 (3) din Codul fiscal, precum și ale compartimentului VIII "Modul de aplicare a accizelor la exportul de mărfuri supuse accizelor și mecanismul de restituire a accizelor" din Instrucțiunea cu privire la modul de calculare și achitare a accizelor nr.03 din 6 august 2002 în cazul nerespectării condițiilor menționate în termen de 90 zile din momentul livrării mărfurilor supuse accizelor la export, subiectul impozabil va fi obligat să calculeze de sine stătător și să achite accizul aferent mărfurilor supuse accizelor exportate.

În cazul exportului de mărfuri supuse accizelor obligațiunea de achitare a accizelor, conform art.123 (5) din Codul fiscal, este valabilă până la momentul repatrierii valutei și prezentării documentelor justificative specificate în art.125 (4) din Codul fiscal în termenele stabilite de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (documentele de plată și extrasul băncii care confirmă încasarea de facto pe contul subiectului impozabil a sumei rezultate din vânzarea

Scanned with OKEN Scanner

mărfurilor supuse accizelor către partenerul străin) când livrările de mărfuri la export se suprapun cu art.124 (3) din Codul fiscal, obținând statut de livrare scutită de plata accizelor.

În cazul agenților economici care procură mărfuri supuse accizelor de la întreprinderile producătoare de mărfuri accizate fără prelucrare sau mărfuri accizate care ulterior sunt exportate, marfa exportată se va comercializa fără dreptul de restituire sau trecere în cont a accizului achitat anterior la procurare.

1.5. Întocmirea şi prezentarea Declarației privind accizele

Subiecții impunerii cu accize sunt obligați să prezinte Inspectoratului teritorial fiscal Declarația privind accizele, cu excepția persoanelor fizice şi juridice care efectuează importul mărfurilor supuse accizelor.

Din categoria subiecților impunerii fac parte acei, care dispun de certificat de acciz, precum şi persoanele care nu sunt înregistrate în calitate de plătitori de accize, inclusiv întreprinderile comerciale în adresa cărora persoanele juridice şi fizice expediază mărfuri, care sunt impuse accizelor, fără documente justificative pentru realizare ulterioară.

Declarația se prezintă nu mai târziu de ultima zi a lunii, în care a avut loc expedierea (transportarea) mărfurilor impuse accizelor.

În Declarația privind accizele se indică mai întâi perioada fiscală, denumirea subiectului impunerii, adresa juridică, codul fiscal şi numărul de înregistrare a certificatului de acciz.

Declarația întocmită în baza datelor întreprinderii „Codru" (vezi registrul respectiv) are următorul conținut:

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1
La instrucţiunea cu privire la modul de
administrare a accizului aprobată de IFPS nr.188 din 21.10.04
Forma ACZ04

Inspectoratul Fiscal Principal de Stat
Declaraţia privind accizele
Pentru perioada fiscală ianuarie 2005

Denumirea subiectului impunerii S.A. „Codru"
Adresa juridică (domiciliul) deplină a locului principal de desfăşurare a activităţii economice mun.Chişinău, str.Vieru 71
Codul fiscal 76185

Nr. de înregistrare a
Certificatului de acciz 12754931

I. Volumul impozabil

Nr. d/o	Denumirea mărfii accizate expediate (transportate)	Poziţia tarifară	Codul clasificaţiei veniturilor bugetare	Baza impozabilă			Cota accizului,%	Suma accizului calculat, lei	Suma accizului achitat în limita cantităţii folosite care urmează a fi trecută în cont sau restituită,lei	Total destinat virării în buget (col.9-col.10)
				Volumul în expresie naturală, litru	Valoarea fără TVA şi accize	Costul licenţei				
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*
1	Vin cu o concentraţie de alcool de până la 13% în volum	220421			99025,28		10,0	9902,53	1500,00	8402,53
2	Vin cu o concentraţie de alcool de peste 13% în volum	220421			24960,20		10,0	2496,00	-	2496,00
3	Vinuri spumante clasice	220410191			28800,50		10,0	2880,05	-	2880,05
	Total				**152785,98**			**15278,58**	**1500,00**	**13778,58**

Scanned with OKEN Scanner

După cum se vede, Declarația privind accizele este formată din 11 coloane, fiecare conținând informație pe care subiectul impunerii urmează să o înscrie, şi anume.

În coloana 1 se indică numărul de ordine al mărfii supuse accizelor.

În coloana 2 se înscrie denumirea mărfii accizate expediate (transportate). Întreprinderea în cauză a expediat vin.

În coloana 3 se indică poziția tarifară a mărfii supuse accizelor conform Nomenclatorului de mărfuri al Republicii Moldova, specificată în coloana 1 a anexei la Titlul IV din Codul fiscal.

În coloana 4 se indică codul contului conform clasificației bugetare a veniturilor de stat.

În coloana 5 se indică volumul în expresie naturală în caz dacă, conform Titlului IV din Codul fiscal, baza impozabilă se determină în expresie naturală, reflectând în paranteze unitatea de măsură, specificată în anexa la Titlul IV din Codul fiscal.

În coloana 6 se reflectă valoarea mărfii fără TVA şi accize în caz dacă, conform Titlului IV din Codul fiscal, baza impozabilă se determină în expresie valorică. Valoarea mărfii fără TVA şi accize se va reflecta în unități monetare naționale – 152785,98 lei total.

În coloana 7 se indică costul licenței pentru activitatea desfăşurată de subiectul impunerii în domeniul jocurilor de noroc.

În coloana 8 se reflectă cota accizului stabilită ad valorem în procente din valoarea mărfii fără TVA şi accize sau din costul licenței pentru activitatea în domeniul jocurilor de noroc, sau cota accizului stabilită în sumă absolută la unitatea cantitativă.

În exemplu prezentat cota accizului la vinuri constituie 10%.

În coloana 9 se indică suma accizului calculată, reieşind din cota accizului aferentă mărfii accizate, aplicată la una din bazele impozabile, oglindite în coloanele 5, 6 şi 7. La întreprinderea în cauză pentru luna ianuarie au fost calculate accize în sumă de 15278,58 lei.

În coloana 10 se indică suma accizului în limita cantității mărfii, folosite pentru prelucrarea şi/sau fabricarea mărfurilor supuse accizelor (1500 lei), care urmează a fi trecută în cont sau restituită.

În coloana 11 se indică suma accizului destinată virării la buget (13778,58 lei), calculată ca diferența dintre coloana 9 (15278,58 lei) şi coloana 10 (1500,00 lei), care va fi oglindită în fişa contului personal al plătitorului de accize în cazul în care va reprezenta o obligație a plătitorului de acciz față de buget.

Scanned with OKEN Scanner

Corectări şi reduceri la completarea Declaraţiei privind accizele nu se admit.

Declaraţia privind accizele se semnează de către conducătorul şi contabilul-şef al subiectului impozabil şi se prezintă la Inspectoratul Fiscal de Stat într-un exemplar unic.

În formularul Declaraţiei se trec doar sumele totale calculate pentru mărfurile accizate expediate (transportate) din încăperea de acciz care fac parte din componenţa fiecărui cod separat al contului clasificaţiei bugetare a veniturilor de stat, completându-se astfel coloanele 4; 6 şi/sau 7; 9; 10 şi 11.

În luna efectuării livrărilor de export, care sunt scutite de acciz, în Declaraţia privind accizele nu se fac înscrieri cu privire la volumul de mărfuri exportate.

Persoanele juridice care activează în domeniul jocurilor de noroc prezintă declaraţia privind accizele doar pentru perioada în care a avut loc achitarea accizelor la buget.

Întrebări pentru autocontrol

1. Care mărfuri şi servicii sunt supuse accizelor?
2. Numiţi baza impozabilă a accizelor.
3. Care este documentul normativ ce reglementează ordinea de aplicare a accizelor?
4. Indicaţi elementele principale ale registrului pentru evidenţa mărfurilor expediate supuse accizelor.
5. Arătaţi corespondenţa conturilor la suma accizelor calculată.
6. Care sunt formulele contabile la trecerea în cont a accizelor?
7. Numiţi cazurile de înlesniri la plata accizelor.
8. Care este termenul de prezentare a Declaraţiei privind accizele?
9. Indicaţi elementele principale ale Declaraţiei privind accizele.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2.
CONTABILITATEA ALTOR IMPOZITE ŞI TAXE

Obiectivele capitolului

- *Explicarea bazei impozabile, a modului de determinare şi de contabilizare a taxei vamale*
- *Expunerea bazei impozabile, modului de determinare şi contabilizare a impozitului pe bunurile imobiliare şi a impozitului funciar*
- *Relatarea modului de deterinare şi contabilizare a taxelor locale*
- *Expunerea modului de determinare şi contabilizare a taxei pentru folosirea drumurilor auto, plăţii pentru apa consumată.*

Pe lângă impozitele principale directe şi indirecte agenţii economici plătesc şi alte impozite şi taxe. La acestea se referă: taxa vamală, impozitele pe bunurile imobiliare impozitul funciar, impozitul pentru folosirea resurselor naturale, taxele locale şi altele.

2.1. Contabilitatea taxei vamale

Taxa vamală este un impozit plătit la trecerea mărfurilor prin frontieră. Acte normative care reglementează modul de determinare a taxei vamale sunt: Codul vamal nr.1349-XIV din 20 iulie 2000, Legea privind taxa în vamă nr.1380-XIII din 20 noiembrie 1997, Legea bugetului pe anul respectiv, Legea cu privire la tarifele vamale nr.1380-XIII din 20 noiembrie 1997 şi Regulamentul privind modul declarării valorii în vamă a mărfurilor importate pe teritoriul Republicii Moldova aprobată de către Guvern la 14 mai 2002, nr.600.

Codul vamal reglementează bazele juridice, economice şi organizatorice ale activităţii vamale.

Există mai multe regimuri vamale pentru mărfurilor şi mijloacele de transport:

import, reimport, tranzit, depozitul vamal, magazin duty (comercializează fără taxă vamală), prelucrare pe teritoriul vamal,

Scanned with OKEN Scanner

prelucrare sub controlul vamal, intrare (ieşire) temporară, zona liberă, prelucrare în afara teritoriului vamal, export, reexport, nimicire, refuz în folosul statului.

Persoanele au dreptul să-şi aleagă de sine stătător regimul vamal.

Toate mărfurile şi mijloacele de transport sunt supuse perfectării documentare şi controlului vamal în conformitate cu cerinţele Codului vamal.

Conform regulilor Codului vamal agenţii economici care importă mărfuri plătesc taxa vamală. La efectuarea operaţiilor în celelalte regimuri, inclusiv exportul mărfurilor, taxa vamală nu este prevăzută. Însă la exportul mărfurilor de pe teritoriul Republicii Moldova agenţii economici plătesc taxa pentru executarea procedurilor vamale în mărime de 0,2% din valoarea în vamă a mărfurilor care depăşeşte 1000 euro şi suma acestei taxe nu poate fi mai mare de 900 euro.

Baza de calcul a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale o constituie valoarea în vamă a mărfurilor sau tarifele fixe, prevăzute de legislaţia în vigoare.

Exemplu. *Firma „Nistru" a exportat vin în valoare de 70 000 euro. Pentru procedurile vamale întreprinderea a plătit 140 euro (70000 x 0,2 : 100). Cursul oficial valutar pentru 1 euro la data efectuării procedurilor vamale era de 15,432 lei, ceea ce constituia 2160,40 lei (140 x 15,432).*

Taxa penru executarea procedurilor vamale se varsă în bugetul de stat.

Această sumă în baza documentelor de plată va fi contabilizată astfel:

Debit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" - 2160,40 lei
Credit 242 „Cont de decontare" - 2160,40 lei

Trecerea la cheltuieli a taxei privind procedurile vamale:

Debit 712 „Cheltuieli comerciale" - 2160,40 lei
Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" - 2160,40 lei.

Mărimea şi modul de determinare a taxei vamale sunt prevăzute de Legea cu privire la tarifele vamale.

Scanned with OKEN Scanner

Baza calculării taxei vamale la importul mărfurilor este cantitatea naturală a mărfurilor sau valoarea în vamă a acestora, determinată în conformitate cu legislaţia în vigoare.

Taxa vamală se achită de către declarant până la prezentarea declaraţiei vamale. În momentul perfectării documentelor vamale se permite plata numai a diferenţei dintre suma calculată şi suma plătită în avans (anterior).

Taxa vamală se achită atât în numerar, cât şi prin virament (inclusiv şi prin intermediul purtătorilor magnetici) în conturile respective ale Trezoreriei Centrale a Ministerului Finanţelor.

Calcularea taxei vamale se efectuează reieşind din tarifele în vigoare stabilite de legislaţie la momentul declarării.

Persoanele juridice şi fizice care trec frontiera sunt obligate să întocmească declaraţia vamală.

Declaraţia vamală poate fi în formă scrisă sau verbală prin intermediul mijloacelor electronice. Mijloacele de transport, care se folosesc la transportarea mărfurilor sunt declarate simultan cu mărfurile. Mijloacele de transport fără încărcături se declară la trecerea frontierei.

Declaraţia vamală se prezintă nu mai târziu de 72 ore de la momentul trecerii încărcăturilor frontierei, iar atunci când componenţa feroviară se formează la staţiile feroviare ale Moldovei – nu mai târziu de 168 de ore de la momentul trecerii frontierei.

Declarantul răspunde de prezentarea declaraţiei indiferent de faptul este el persoană directă care expediază mărfurile şi mijloacele de transport peste frontieră sau nu.

Conform legii Republicii Moldova privind taxa vamală se folosesc următoarele tipuri de taxe vamale:

1) ***advalorică*** – calculată în procente din valoarea vamală a mărfii;
2) ***specială*** – calculată conform taxei stabilite pentru o unitate a mărfii;
3) ***combinată*** – care combină tipurile taxei vamale din p.1 şi 2;
4) ***deosebită,*** care se divizează în:
   a) specială, aplicată pentru a proteja mărfurile autohtone la expedierea pe teritoriul vamal a producţiei străine;

Scanned with OKEN Scanner

b) antidaping, aplicată în cazul importului mărfurilor la preţuri mai mici decât valoarea lor în ţara importului la momentul importării;
c) taxa de compensare, folosită în cazul importului pe teritoriul vamal a mărfurilor, la producerea şi expedierea cărora s-au folosit subvenţii, dacă sunt încălcate interesele sau dacă au fost aduse pagube producătorilor autohtoni de mărfuri identice.

Valoarea în vamă este declarată organului vamal de către declarant la trecerea mărfii peste frontieră.

Există următoarele metode de determinare a valorii în vamă:

- la valoarea contractuală, obiectul căreia este marfa în cauză sau la preţul care de fapt a fost plătit sau trebuie de plătit;
- la valoarea contractului, obiectul căreia este marfa identică;
- la valoarea contractului, obiectul căreia este marfa analogică;
- la valoarea unică a mărfii;
- la valoarea calculată a mărfii;
- prin metoda de rezerve.

Valoarea în vamă include:

- cheltuielile de transportare a mărfii la aeroport sau alt loc;
- cheltuielile de asigurare;
- cheltuielile de transportare până la frontieră;
- cheltuielile de încărcare/descărcare la furnizor;
- comisioanele şi serviciile de broker legate de importul mărfii;
- valoarea ambalajului;
- redevenţele şi licenţele privind importul.

În vamă declarantul declară organului vamal valoarea mărfurilor importate pe teritoriul Republicii Moldova conform formelor stabilite:

- DTC-1, atunci când declarantul foloseşte metode la valoarea contractului, obiectul căreia este marfa în cauză;
- DTC-2, atunci când declarantul foloseşte celelalte metode de calculare a valorii vamale.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Firma comercială „Spectr" a procurat de la o firmă ungară „Agat" 4500 kg pulpe de găină la preţ de 1,2 dol.SUA 1 kg. În baza documentelor de import declarantul a întocmit următoarea declaraţie:*

Anexa
la Regulamentul despre
modul declarării valorii
în vamă a mărfurilor
importate pe teritoriul
Republicii Moldova
Forma DTC-1

Departamentul vamal al Republicii Moldova
Declaraţia valorii în vamă a mărfurilor

1. Vânzătorul - firma „Agat", Ungaria	Notele vamei
2(a). Cumpărătorul - firma „Spectr", R.M.	
2(b). Declarantul - firma „Spectr", R.M.	
Angajamentele: Persoana care prezintă şi semnează prezenta declaraţie: • poartă răspundere de corectitudinea datelor indicate în formă şi realitatea tuturor documentelor, prezentate pentru confirmarea valorii în vamă a mărfurilor importate pe teritoriul vamal naţional • se obligă să prezinte toate datele şi documentele suplimentare necesare la determinarea valorii în vamă a mărfurilor	3. Condiţiile livrărilor 4. Numărul şi data contului 5.Numărul şi data contractului - nr.275 din 18.01.2005
6. Numărul şi data deciziilor primite anterior de către organul vamal	

	Necesarul de indicat cu semnul "X"	
7(a). Este o legătură între vânzător şi cumpărător?	Da: X	Nu:
7(b). Legătura reciprocă dintre vânzător şi cumpărător a influenţat la determinarea preţului mărfii importate?	Da: X	Nu:
8(a). Pentru cumpărător există limitări în privinţa folosirii mărfurilor, cu excepţia: - limitărilor prevăzute de legislaţia Republicii Moldova; - limitărilor regiunii geografice, în care mărfurile pot fi revândute; - limitărilor care nu influenţează semnificativ la preţul mărfurilor?	Da:	Nu: X

Scanned with OKEN Scanner

8(b). Există careva condiţii influenţa cărora la preţul mărfurilor nu e posibil de luat în considerare? Dacă "da" indicaţi caracterul limitărilor sau condiţii (după caz) Dacă condiţia poate fi calitativ identificată, îndepliniţi rândul 11(b)	Da [ ]	Nu [X]
9(a). Sunt oare prevăzute consumuri de licenţă sau adecvate, pe care cumpărătorul direct sau indirect le plăteşte vânzătorului în calitate de condiţie a vânzărilor mărfurilor?	Da [ ]	Nu [X]
9(b). Există vre-o condiţie, când o parte din venituri de la orice revânzare anterioară, transmitere sau utilizare a mărfurilor impozitate trebuie întoarsă vânzătorului? În cazul răspunsului pozitiv la una din întrebări indicaţi condiţiile şi suma în p. 15 şi 16	Da [ ]	Nu [X]

Persoanele se consideră interdependente în cazul dacă: • ele sunt colaboratori ai direcţiei sau a consiliului administrativ a întreprinderilor; • legislativ sunt recunoscute ca parteneri de afaceri; • sunt patroni şi salariaţi; • una din ele dispune, controlează sau indirect deţine 5 sau mai multe procente a acţiunilor emise în circulaţie, care dau dreptul de vot pentru ambele; • una din ele direct sau indirect o controlează pe alta; • ambele direct sau indirect sunt controlate de o persoană fizică; • împreună direct sau indirect controlează persoana terţă; • sunt membri ai unei familii	10(a). Numărul coli suplimentare anexate la declaraţie 10(b). Locul îndeplinirii declaraţiei - Sculeni Data - 23.02.2005 Numele şi prenumele persoanei care a îndeplinit declaraţia - Corbu Sergiu Semnătura şi ştampila declarantului

Notele vamei		Numărul mărfii	Numărul mărfii	Numărul mărfii
		35		
		Codul mărfii	Codul mărfii	Codul mărfii
A Baza de calcul	11(a). Preţul tranzacţiei în valuta contractului (preţul real plătit sau către plată vânzătorului)	5400		
	Preţul tranzacţiei, lei	67095,00		
	Codul valutei Cursul valutar	dol.SUA 12,425		
	11(b). Plăţile indirecte, lei (vezi p.8b)	-		
	12. Total "A", lei	6705,20		

Scanned with OKEN Scanner

B	13. Cheltuielile cumpărătorului pentru: a) comisioane şi alte servicii intermediare (cu excepţia comisioanelor pentru procurarea mărfii) b) containere, ambalaj şi machetare	- 3000		
Sumele care urmează să fie calculate la preţul real plătit sau care trebuie plătit, lei	14. Valoarea mărfurilor şi serviciilor, oferite de către cumpărător gratuit sau în preţuri scăzute pentru utilizarea în producţie şi vânzare prin export a mărfurilor importate pe articole: a) materie primă, materiale, piese, semifabricate şi alte produse de completare b) instrumente utilizate la fabricarea mărfurilor c) materiale utilizate la fabricarea mărfurilor d) lucrări de proiectare, de elaborare, dizain, scheme şi desene, elaborate peste hotare în procesul de fabricare a mărfurilor	- - - -		
	15. Datorii, plăţi pentru licenţii, alte plăţi, care vor fi efectuate de cumpărător pentru exploatarea obiectelor proprietăţii intelectuale (vezi p.9)	-		
	16. O parte din venitul cumpărătorului din orice revânzare, transmitere sau folosire a mărfurilor evaluate pe teritoriul R.M., care se întoarce cumpărătorului	-		

Scanned with OKEN Scanner

	17. Cheltuieli de aducere a mărfurilor până la s.Sculeni (locul destinaţiei) inclusiv pentru: a) transport b) încărcare, descărcare, prelucrare c) asigurare	10000 2000 3500		
	18. Total "B"	18500		
C Sumele care urmează să fie deduse din preţul real plătit sau care trebuie plătit	19. Cheltuieli pentru lucrări de construcţie, montaj, asamblare, reglare a utilajului, pentru oferirea ajutorului tehnic după import	-		
	20. Valoarea transportului după import	-		
	21. Plăţile efectuate în ţara importatoare	1677		
	22. Total "C"	1677		
23. Valoarea în vamă a mărfurilor: a) declarată, lei b) declarată, dol. SUA		87272 7026		

D. Dacă suma este plătită în valută străină, arătaţi pe această poziţie suma în valută străină şi cursul recalculării pe fiecare element al valorii şi marfă				Semnătura şi ştampila declarantului
Numărul poziţiei din compartimentele "B" şi "C"	Codul valutei	Suma	Cursul de recalculare	
	dol.SUA		12,410	

În baza valorii în vamă a mărfurilor determinate în declaraţie şi a taxei vamale, care pentru marfa în cauză constituie 15%, se determină suma taxei vamale care trebuie să fie plătită în buget – 13091 lei (87272 x 15 : 100).

Plata în avans a taxei în vamă este de 10 000 lei.

Aceste sume vor fi reflectate în conturile contabile astfel:

1. *Plata avansului privind taxa în vamă pentru operaţia de import:*

Debit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" - 10 000 lei
Credit 242 „Cont de decontare" - 10 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2. *Plata în gaj a diferenţei dintre suma taxei vamale determinate la declarare şi suma avansului - 3091 lei (13091 – 10000):*

Debit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" - 3091 lei
Credit 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans" - 3091 lei.

3. *Includerea taxei vamale în costul mărfii importate:*

Debit 217 „Mărfuri" - 13091 lei.
Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt" - 13091 lei.

În cazul amânării sau prelungirii termenului de plată a plăţii taxei vamale se calculă dobânda pentru fiecare zi de prelungire, care este egală cu un procent din taxa stabilită de către Banca Naţională pentru creditele pe termen scurt.

Exemplu. *Firma „Cvant" la 15 aprilie 2004 a importat cuptoare de încălzire în valoare de 260 000 lei. În baza scrisorii acestei întreprinderi Departamentul vamal a prelungit termenul de plată cu o lună. Taxa vamală la marfa importată este de 4%. Dobânda pentru creditele pe termen scurt stabilită de către Banca Naţională la data menţionată constituie 20%, iar 1% de la această rată – 0,2%.*

În baza acestor date se vor efectua următoarele calcule şi înregistrări contabile:

1. *Suma către plată a taxei vamale calculate – 10 400 lei (260 000 x 4 : 100):*

Debit 217 „Mărfuri" - 10 400 lei
Credit 539 „Alte datorii pe termen scurt" 10 400 lei.

2. *Suma dobânzii calculate pentru prelungirea plăţii taxei vamale - 6240 lei (10400 x 0,2 : 100 x 30):*

Debit 217 „Mărfuri" - 6240 lei
Credit 242 „Cont de decontare" - 6240 lei.

Pe data de 15 mai 2004 taxa vamală este plătită:

Debit 539 „Alte datorii pe termen scurt" - 10 400 lei
Credit 242 „Cont de decontare" - 10 400 lei.

În cazul încălcării termenului de prelungire a plăţii taxei vamale agentul economic plăteşte amendă în corespundere cu legislaţia.

Scanned with OKEN Scanner

Suma amenzii plătite se înregistrează prin formula contabilă:

Debit 714 „Alte cheltuieli operaţionale"

Credit 242 „Cont de decontare".

Plata taxei vamale poate fi efectuată şi prin oferirea vacanţelor de impozite. În aşa caz aceasta se asigură prin gajul de mărfuri şi mijloace de transport, garanţia bancară sau transferul sumelor de garanţie la contul depozitar al Departamentului controlului vamal deschis la Trezoreria centrală a Ministerului Finanţelor.

Transferul sumelor de garanţie la contul depozitar se efectuează reieşind din tarifele pentru mărfurile care se află în circulaţie liberă, care sunt în vigoare la momentul transferului sumelor indicate. Pentru sumele aflate la contul depozitar dobânda nu se calculează.

În caz de neachitare la timp a taxei vamale aceasta se reţine de la plătitor în mod obligatoriu în baza documentelor executate în conformitate cu legislaţia.

Dacă plătitorul nu dispune de mijloace băneşti la conturile bancare organele vamale au dreptul să sechestreze averea acestuia. În caz dacă plătitorul refuză să plătească taxa vamală Departamentul controlului vamal are dreptul să înainteze organelor financiare decizia de a suspenda operaţiile bancare ale acestuia (referitoare la plăţi) până la achitarea deplină a datoriei.

Când au avut loc supraplăţi ale taxei vamale ele se restituie plătitorului în baza cererii în scris a acestuia în termenii stabiliţi de legislaţie.

Această tranzacţie va fi reflectată prin următoarea corespondenţă a conturilor:

Debit 242 „Cont de decontare"

Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt".

Conform art.58 şi 108 (2) din Codul vamal şi art.25 (1) al Legii privind tariful vamal agenţii economici au dreptul la restituirea taxei vamale.

Restituirea taxei vamale poate fi în următoarele cazuri:

- reexportului mărfurilor;
- exportului mărfurilor după prelucrarea acestora pe teritoriul vamal;
- recalculării taxei vamale;

Scanned with OKEN Scanner

- depistării erorii la calculare;
- plăţii avansurilor în mărime mai mare decât suma taxei vamale calculate;
- anulării taxei vamale după modificarea declaraţiei vamale.

Restituirea taxei vamale se efectuează în baza cererii agentului economic cu anexarea documentelor care confirmă plăţile anterioare şi lipsa datoriilor la buget.

Suma taxei vamale de restituit poate fi:

- trecută în contul viitoarelor plăţi;
- transferată la contul curent bancar.

În primul caz formulele contabile nu se întocmesc, iar suma rămâne în debitul contului 229 „Alte creanţe pe termen scurt".

În al doilea caz în conturi va fi efectuată următoarea înregistrare:

Debit 242 „Cont de decontare"
Credit 229 „Alte creanţe pe termen scurt".

2.2. Contabilitatea impozitului pe bunurile imobiliare şi a impozitului funciar

Impozitul pe bunurile imobiliare se calculează şi se plăteşte conform Titlului VI din Codul fiscal.

Subiecţii impunerii sunt persoane juridice şi persoane fizice – proprietari ai bunurilor imobiliare pe teritoriul Republicii Moldova. La acestea se referă deasemenea deţinătorii drepturilor patrimoniale asupra bunurilor imobiliare şi arendaşii care arendează un obiect al impunerii.

Obiecte ale impunerii sunt bunurile imobiliare, inclusiv terenurile şi/sau obiectele de pe ele – clădirile, construcţiile, apartamentele şi alte încăperi izolate, precum şi obiectele aflate la o etapă de finisare a construcţiei de 80% şi mai mult, rămase nefinisate timp de 5 ani după începutul lucrărilor de construcţie.

Baza impozabilă a bunurilor imobiliare constituie 50% din valoarea estimată a acestor bunuri.

Evaluarea bunurilor imobiliare se efectuează de către organele cadastrale teritoriale în baza unei metodologii unice pentru toate tipurile de

Scanned with OKEN Scanner

bunuri imobiliare în modul şi în termenele stabilite de legislaţie. Evaluarea poate fi efectuată pe calea evaluarii în masă – în cazul obiectelor-tip, şi pe calea evaluării individuale – în cazul obiectelor specifice (netipice).

În dependenţă de destinaţia bunurilor pot fi aplicate următoarele metode de determinare a valorii de piaţă:

a) analiza comparativă a vânzărilor;
b) a veniturilor;
c) a cheltuielilor.

O dată în 3 ani de către organele cadastrale teritoriale se efectuează reevaluarea bunurilor imobiliare, în modul stabilit de Guvern.

Cota maximă a impozitului constituie 0,5% din baza impozabilă a bunurilor imobiliare. Cota concretă a impozitului se stabileşte anual de către autoritatea reprezentativă a administraţiei publice locale şi nu poate fi mai joasă de 50% din cota maximă.

De impozitul pe bunurile imobiliare sunt scutite atât persoane juridice cât şi fizice, şi anume:

a) autorizaţiile publice şi instituţiile finanţate de la bugetele de toate nivelurile;
b) obiectivele de protecţie civilă;
c) persoanele fizice care arendează de la stat case şi alte încăperi de locuit.

De acest impozit sunt scutiţi proprietarii, ale căror terenuri şi loturi de pământ sunt:

a) ocupate de rezervaţii, parcuri dendrologice şi naţionale, grădini botanice;
b) destinate fondului silvic şi fondului apelor în caz dacă nu sunt antrenate în activitate de producţie;
c) folosite de organizaţiile ştiinţifice şi instituţiile de cercetări ştiinţifice cu profil agricol şi silvic;
d) ocupate de plantaţii multianuale până la intrarea în roadă;
e) atribuite căilor ferate, drumurilor auto publice, porturilor fluviale şi pistelor de decolare;
f) ocupate de instituţiile social-culturale a căror finanţare se face de la buget;
g) atribuite zonelor frontierei de stat etc.

Până la 1 ianuarie 2006, prin derogare de la prevederile Codului fiscal, aplicarea impozitului pe bunurile imobiliare se reglementează conform prevederilor Legii pentru punerea în aplicare a Titlului VI din Codul fiscal nr.1056-XIX din 16 iunie 2000.

Scanned with OKEN Scanner

Cotele concrete ale impozitului pe bunurile imobiliare se stabilesc anual de către autorităţile reprezentative ale administraţiei publice locale la aprobarea bugetelor respective, în limitele specificate în anexa 2 la legea menţionată.

Regulile de determinare a impozitului pe bunurile imobiliare sunt stipulate în Instrucţiunea despre modul de calculare şi plată în buget a impozitului funciar şi a impozitului pe bunurile imobiliare nr.11 aprobată de către Ministerul Finanţelor la 4 septembrie 2001.

Datele despre bunurile imobiliare supuse impozitării sunt luate din evidenţa analitică pe contul 123 „Mijloace fixe". Totodată se exclud bunurile imobiliare scutite de acest impozit.

Bunurile imobiliare impozabile se evaluează la valoarea de bilanţ, care reprezintă valoarea de intrare (reevaluată) a acestora cu diminuarea uzurii acumulate. Suma uzurii acumulate se ia din datele analitice ale contului 124 "Uzura mijloacelor fixe".

Pentru calcularea impozitului pe bunurile imobiliare pe trimestre se determină valoarea de bilanţ medie a acestora.

Determinarea impozitului pe bunurile imobiliare se efectuează pentru persoanele juridice în Calculul forma BIJ, iar pentru persoanele fizice care desfăşoară activitate de antreprenor – în Calculul forma BIF.

Impozitul pe bunurile imobiliare se determină prin produsul dintre cota acestui impozit şi valoarea de bilanţ medie anuală a bunurilor imobiliare respective. Fiecare trimestru, nu mai târziu de data de 20 a lunii imediat următoare trimestrului gestionar, contribuabilii plătesc suma impozitului pe bunurile imobiliare în mărime de ¼ din suma anuală.

Exemplu. *S.R.L. "Lemnarul" dispune de imobile (clădiri şi construcţii), valoarea de bilanţ a cărora pe 6 luni constituie:*

Luna	***Valoarea de bilanţ a bunurilor imobiliare, lei***			
	La începutul lunii	Intrări/ieşiri	***Suma uzurii acumulate***	***La sfârşitul lunii***
1	*435612*	-	*89327*	*346285*
2	*346285*	*70000*	*10504*	*405781*
3	*405781*	*(46320)*	*11235*	*348225*
4	*348225*	-	*9987*	*338238*
5	*338238*	*50000*	*9987*	*378251*
6	*378251*	-	*11025*	*367226*
7	*367226*	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea de bilanţ medie a bunurilor imobiliare se determină în felul următor:

$$\frac{(435612:2)+346285+405781+348225+338238+378251+(367226:2)}{6} = \frac{2218199}{6} = 369670 \text{ lei.}$$

Firma "Lemnarul" se află în mun.Chişinău, de aceea, conform anexei 2 la Legea pentru punerea în aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, cota impozitului pe bunurile imobiliare pentru această întreprindere constituie 0,2% din valoarea bunurilor.

Deoarece impozitul pe bunurile imobiliare se calculează pentru trimestrul II al anului, cota impozitului se va înmulţi cu coeficientul 0,50.

În trimestrul I firma a achitat impozitul pe bunurile imobiliare în sumă de 129,30 lei.

Folosind aceste date SRL "Lemnarul" va îndeplini şi va prezenta următorul calcul:

Tabelul 4.3

CALCULUL
impozitului pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice pe trimestrul II al anului 2005

Nr. d/o	*Indicatorul*	*Suma, lei*
1	*2*	*3*
1	*Costul mediu de bilanţ al clădirilor şi construcţiilor pe perioada gestionară*	*369670*
2	*Cota impozitului, %*	*0,1*
3	*Suma impozitului reieşind din cotele aprobate (rd.1 x rd.2) : 100*	*369,67*
4.	*Suma înlesnirilor acordate, conform anexei - total*	*-*
5.	*Suma impozitului calculată pentru perioada precedentă*	*129,30*
6.	*Suma impozitului către plată (rd.3 –rd.4 – rd.5)*	*240,37*

Notă. *Pentru completarea rd.2 (cota impozitului) este necesar în trimestrul I de înmulţit cota anuală a impozitului cu 0,25, în semestrul I – cu 0,50, pe 9 luni – cu 0,75.*

Suma impozitului pe bunurile imobiliare de 369,67 lei (p.3) este determinată astfel: 369670 x 0,2 x 0,50.

Dacă întreprinderea dispune de scutiri, suma acestora se determină în anexa la Calculul impozitului pe bunuri imobiliare, în care se reflectă obiectele scutite de impozit, valoarea bunurilor, cota impozitului şi suma scutirilor. Mecanismul de calculare a sumei scutirilor este analogic cu cel al determinării impozitului pe bunurile imobiliare pe perioada de gestiune. Suma scutirilor calculată se trece din anexa menţionată în Calcul (p.4) şi se scade din suma impozitului

Scanned with OKEN Scanner

calculat (p.3). În perioada de gestiune S.R.L. „Lemnarul" nu dispune de aceste scutiri.

Suma impozitului către plată se determină excluzând şi suma impozitului pe bunurile imobiliare calculată pentru perioada precedentă. În exemplul prezentat ea a fost determinată anterior pentru trimestrul I în sumă de 129,30 lei (p.5).

Aşadar suma impozitului către plată pe trimestrul II al anului 2005 constituie 240,37 lei (369,67 – 129,30), care trebuie reflectată în contabilitate.

Modul de întocmire al Calculului impozitului pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice, care practică activitatea de antreprenor (forma BIF) este analogic modului de calculare expus pentru persoanele juridice.

Pentru evidenţa decontărilor cu bugetul privind impozitul pe bunurile imobiliare se foloseşte contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5345 "Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare".

Suma impozitului pe bunurile imobiliare calculat pe trimestrul II la firma „Lemnarul" va fi înregistrată în felul următor:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative", subcontul 7134 "Impozite, taxe şi plăţi cu excepţia impozitului pe venit" - 240,37 lei
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5345 "Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare" 240,37 lei.

Plata acestui impozit va fi înregistrată prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5345 "Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare" - 240,37 lei
Credit 242 "Cont de decontare" - 240,37 lei.

Un alt impozit similar cu cel al bunurilor imobiliare este **impozitul funciar**.

Subiecţii impunerii, conform art.277 al Codului fiscal, sunt persoane juridice şi fizice – rezidenţi şi nerezidenţi ai Republicii Moldova:

a) proprietari de pământ pe teritoriul Republicii Moldova;
b) posesori de drepturi patrimoniale asupra terenurilor de pământ pe teritoriul Republicii Moldova, care se află în

Scanned with OKEN Scanner

proprietate publică a statului sau în proprietate publică a unităţilor administrativ-teritoriale, sau în proprietate privată, inclusiv arendatori.

Dacă terenurile de pământ se află în proprietate (folosinţă) comună a câtorva persoane, ca subiect al impunerii se consideră fiecare din ele conform cotei respective. Dacă terenurile se află în proprietate cumulară, subiect al impunerii va fi, cu înţelegerea tuturora, doar unul din proprietari (participanţi). În acest caz toţi proprietarii poartă răspundere solidară pentru îndeplinirea obligaţiunilor fiscale.

În cazul când obiectul este dat în arendă pe un termen mai mic de 3 ani, subiectul impunerii se consideră arendatorul, iar arendaşul plăteşte numai plata pe arendă.

Obiect al impunerii sunt terenurile de pământ, repartizate cu drept de proprietate, folosinţă, de gospodărire şi conducere operativă (terenurile cu destinaţie agricolă, terenurile ocupate de fondul locativ, de cooperative, loturile de pământ de pe lângă casă, terenurile oferite asociaţiilor, loturile de pământ ale întreprinderilor industriale, de transport, comunicaţii, agricole şi pentru alte destinaţii speciale atât în cercul localităţilor cât şi în afara lor).

Până la 1 ianuarie 2006 aplicarea impozitului funciar se reglementează conform Legii pentru punerea în aplicare a Titlului VI din Codul fiscal nr.1056-XIV din 16 iunie 2000. Cotele concrete ale impozitului funciar se stabilesc anual de către autorităţile reprezentative ale administraţiei publice locale la aprobarea bugetelor respective în limitele specificate în anexa 1 la legea menţionată.

Impozitul funciar se determină prin produsul dintre cota concretă a impozitului şi numărul de grad-hectare, hectare sau la suprafaţa terenului ce aparţine persoanei juridice sau fizice.

Persoanele juridice şi fizice, care efectuează activitate de antreprenoriat, cu excepţia gospodăriilor ţărăneşti (de fermier), calculează de sine stătător suma anuală a impozitului funciar şi până la 1 iulie a anului curent fiscal prezintă organelor teritoriale Calculul impozitului funciar (forma FUNJ). Regulile de îndeplinire a acestei forme sunt prevăzute în Instrucţiunea privind calculul şi plata în buget a impozitului funciar şi a impozitului pe bunurile imobiliare nr.11 din 04.09.2001.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Activitatea principală a asociației "Roadă" ce se află pe teritoriul Primăriei "Nicoreni" raionul Râșcani este producția agricolă. Asociația dispune de 1716 ha terenuri agricole, din care 50 ha se află în proprietatea acesteia, iar 1666 ha sunt arendate pe un termen de 5 ani. Conform contractului de arendă obligațiile de plată a impozitului funciar îi aparțin arendașului, adică asociației "Roadă".*

Din tot terenul 1654 ha se folosesc pentru scopuri agricole, din care 1600 ha dispun de valoare cadastrală (indicele mediu cadastral al terenului calculat de firma "Roadă" constituie 72 grad/hectar), iar 54 ha - nu. Pășunile ocupă 56 ha – de asemenea fără valoare cadastrală. În afară de aceasta, asociația "Roadă" dispune de 2,20 ha pe care sunt situate stația de aprovizionare cu benzină (0,2 ha) și brigada de tractoare (2,0 ha).

Prin hotărârea consiliului administrativ local au fost stabilite pentru anul de gestiune cotele concrete ale impozitului funciar la nivelul maximal al acelor care sunt indicate în anexa 1 la Legea pentru punerea în aplicare a Titlului VI din Codul fiscal pe următoarele categorii:

1. Terenuri cu destinație agricolă:
   a) toate terenurile, altele decât cele destinate fânețurilor și pășunilor:
      - care au indici cadastrali – 1,50 lei pentru 1 grad/hectar;
      - care nu au indici cadastrali – 110 lei pentru 1 hectar.
   b) terenurile destinate fânețurilor și pășunilor:
      - care au indici cadastrali – 0,75 lei pentru 1 grad/hectar;
      - care nu au indici cadastrali – 55 lei pentru 1 hectar.
2. Terenuri din intravilan:
   a) terenurile pe care este amplasat fondul de locuințe – 1 leu pentru 100 m^2;
   b) terenurile destinate industriei, transporturilor, telecomunicațiilor, întreprinderilor agricole și terenurile cu o altă destinație specială – 10 lei pentru 100 m^2.
3. Terenuri din extravilan pe care sunt amplasate construcții și instalații, carierele și pământurile destinate activității de producție – 350 lei pentru 1 hectar.

Scanned with OKEN Scanner

La 20 mai semănăturile de sfeclă cu suprafaţa de 130 ha din 320 ha au suferit de grindină. În conformitate cu art.284 din Codul fiscal asociaţia "Roadă" prin decizia organului conducerii publice a fost complet eliberată de plata impozitului funciar pentru terenurile care au avut de suferit în urma grindinei.

Calcularea impozitului funciar trebuie să fie în mod obligatoriu coordonat cu organul cadastral teritorial (OCT), ce se confirmă prin semnătura reprezentantului acestuia cu indicaţia datei.

Indicii cadastrali se determină pentru terenurile care au valoare cadastrală. Însă în calcul se include doar indicele mediu a valorii cadastrale. Dat fiind faptul că suprafaţa totală a terenurilor de pământ cu destinaţie agricolă care dispune de valoare cadastrală se compune din mai multe terenuri cu valoare cadastrală diversă, indicele mediu se determină prin raportul sumei produselor dintre suprafaţa fiecărui teren şi valoarea cadastrală a acestuia la suprafaţa totală a terenurilor.

În cazul când agentul economic dispune de scutiri (înlesniri) el trebuie să îndeplinească anexa la calculul impozitului funciar şi suma totală a acestora se va înscrie în col.8 a Calculului, iar suprafaţa care revine acestor înlesniri – în col.4 a Calculului.

Reieşind din aceste date se determină indicele mediu al valorii cadastrale (Bm) după formula:

$$Bm = \frac{(S_1 \times B_1) + (S_2 \times B_2) + (S_3 \times B_3) + (S_4 \times B_4) + (S_5 \times B_5)}{S_1 + S_2 + S_3 + S_4 + S_5},$$

unde: S – suprafaţa terenului agricol;
B – valoarea cadastrală respectivă.

Să presupunem că suprafaţa totală a terenurilor cu destinaţie agricolă a asociaţiei "Roadă" constă din cinci terenuri de mărime: 360, 420, 280, 200 şi 340 ha cu valoarea cadastrală respectivă de 70, 74, 68, 70, şi 76 grad/hectar.

Înlocuind în formula de mai sus datele numerice ale parametrilor menţionaţi primim indicele mediu al valorii cadastrale care este egal cu 72 grad/hectar.

Scanned with OKEN Scanner

Aşadar, asociaţia "Roadă" dispune de toate datele pentru a îndeplini Calculul impozitului funciar pentru anul 2005.

Tabelul 4.5

I. Calculul impozitului funciar

Nr. d/o	Indicatorul	Suprafaţa, ha		Indiciul cadastral (grad/hectar)	Cota impozitului, lei	Suma calculată a impozitului[1], lei	Suma înlesnirilor acordate[2], lei	Suma impozitului către plată, lei
		totală	inclusiv eliberată de impozitare					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Terenurile cu destinaţie agricolă, altele decât cele destinate păşunilor şi fâneţelor inclusiv:	1654,00	130,00	x	x	178740	14040	164700
	care au indici cadastrali	1600,00	130,00	72	1,5	172800	14040	158760
	care n-au indici cadastrali	54,00		x	110	5 940		5 940
2	Terenurile destinate păşunilor şi fâneţelor inclusiv:	56,00		x	x			3 080
	care au indici cadastrali							
	care n-au indici cadastrali	56,00		x	55	3 080		3 080
3	Terenurile din intravilan pe care sunt amplasate fondul de locuinţe, cooperativele de construcţie a garajelor			x				
4	Terenurile din intravilan destinate industriei, transporturilor, telecomunicaţiilor, întreprinderilor agricole şi terenurile cu o altă destinaţie specială	3,80		x	1000	3 800		3 800
5	Terenurile distribuite întovărăşirilor pomicole			x				

Scanned with OKEN Scanner

6	*Terenurile din extravilan destinate industriei, transporturilor, telecomunicaţiilor şi terenurile cu o altă destinaţie specială*			x				
7	*Terenurile din extravilan pe care sunt amplasate construcţii şi instalaţii, cariere şi pământuri distruse în urma lucrărilor de producţie*	2,20		x	350	770		770
8	*Suma impozitului calculată către plată, total*	x	x	x	x	x	x	172350
	Inclusiv către plată până la 15.08.2005	x	x	x	x	x	x	86 175
	inclusiv către plată până la 15.10.2005	x	x	x	x	x	x	86 175
9	*Suma de control (col.9 rd.8)*	x	x	x	x	x	x	172350

Conform calculului impozitului funciar pentru anul 2005 îndeplinit de asociaţia "Roadă" impozitul funciar către plată constituie 172 350 lei.

Evidenţa acestui impozit se ţine în contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5344 "Datorii privind impozitul funciar".

La suma calculată a impozitului funciar către plată se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative" – 172350 lei

Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5344 "Datorii privind impozitul funciar" – 172350 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Contabilitatea taxelor locale

Taxele locale sunt stabilite de Titlul VII din Codul fiscal. La acestea se referă:

a) taxa pentru amenajarea teritoriului;
b) taxa pentru organizarea licitaţiilor şi loteriilor pe teritoriul unităţii administrativ-teritoriale;
c) taxa pentru cazare;
d) taxa pentru amplasarea publicităţii;
e) taxa pentru aplicarea simbolicii locale;
f) taxa pentru unităţile de comerţ şi/sau de prestare a serviciilor sociale;
g) taxa de piaţă;
h) taxa pentru parcare;
i) taxa balneară;
j) taxa pentru prestarea serviciilor auto de călători.

Taxele locale se aplică de către organele publice locale în limita şi în corespundere cu legislaţia în vigoare.

Termenul de plată a taxelor şi de prezentare a dărilor de seamă:

a) de către subiecţii economici – trimestrial, până la ultima zi a lunii ce urmează după perioada gestionară;
b) de către culegătorii taxelor locale şi de către primării – până la data de 3 a lunii următoare.

De plata taxelor locale se scutesc:

a) autorităţile publice şi instituţiile finanţate de la bugetele de toate nivelurile;
b) misiunile diplomatice şi alte misiuni asimilate acestora, precum şi organizaţiile internaţionale, în conformitate cu tratatele internaţionale la care Republica Moldova este parte.

Taxa pentru amenajarea teritoriului

Plătitorii taxei pentru amenajarea teritoriului sunt subiecţii de antreprenoriat (persoane juridice şi fizice) cu excepţia instituţiilor publice.

Obiectul taxei este numărul mediu scriptic anual al salariaţilor. Mărimea maximă a taxei pentru amenajarea teritoriului este de 40 lei anual pentru un salariat.

Scanned with OKEN Scanner

Numărul mediu de salariaţi se determină conform Instrucţiunii „Cu privire la statistica efectivului şi retribuţiei salariaţilor", aprobată prin Hotărârea Departamentului Statistică şi Sociologie nr.30 din 1 iunie 1994.

Exemplu. *S.R.L „Floare" activează în mun. Chişinău şi în trimestrul I al anului dispune de următoarele informaţii privind efectivul de salariaţi: ianuarie – 18 persoane, februarie – 15 persoane, martie – 21 persoane.*

Cota pentru amenajarea teritoriului este stabilită prin decizia Consiliului municipal Chişinău – 40 lei anual pentru un lucrător.

Determinăm numărul mediu de lucrători în trimestrul I:

(18 + 15 + 21) : 3 = 17 persoane.

Taxa pentru amenajarea teritoriului se va determina astfel:

40 lei x 3 : 12 x 17 = 170 lei.

Agenţii economici îndeplinesc trimestrial şi prezintă darea de seamă cu privire la taxa pentru amenajarea teritoriului (forma TAT).

Tabelul 4.6

Darea de seamă
privind taxa pentru amenajarea teritoriului

Numărul mediu scriptic	*Cota taxei pentru un salariat, lei*	*Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)*
1	*2*	*3*
17	*10,00*	*170,00*

Taxa pentru organizarea licitaţiilor şi loteriilor pe teritoriul unităţii administrativ-teritoriale

Plătitorii acestei taxe sunt persoane juridice şi fizice cărora li se oferă autorizaţia de organizare a licitaţiilor şi loteriilor.

Baza impozabilă este valoarea (fără TVA) bunurilor declarate la licitaţie sau valoarea biletelor de loterie emise.

Mărimea maximă a taxei constituie 0,1% din valoarea bunurilor declarate la licitaţie sau din valoarea biletelor de loterie emise.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Firma „Codru" a declarat prezentarea la licitație a vinurilor în valoare de 1 280 000 lei (fără T.V.A.). Pentru a obține dreptul de participare la această licitație ea va plăti taxa în sumă de 1 280,00 lei (1 280 000 x 0,1 : 100).*

Această taxă se plătește de către agenții economici organelor publice locale, care eliberează autorizația respectivă și care sunt obligate să prezinte în termenii stabiliți darea de seamă conform următoarei forme:

Tabelul 4.7

Darea de seamă
privind taxa pentru organizarea licitațiilor
și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale

Baza impozabilă		***Cota taxei (%)***	***Suma taxei calculate (lei) col.4=(col.2 x col.3)***
Indicatorul	***Valoarea (fără TVA), lei***		
1	***2***	***3***	***4***
Bunurile declarate la licitație	*1 280 000*	*0,1*	*1 280,00*
Biletele de loterie emise	-	-	-
Total			***1280,00***

Taxa pentru cazare

Plătitorii taxei hoteliere sunt persoane juridice și fizice – proprietari ai hotelurilor, precum și a altor încăperi oferite în calitate de hoteluri.

Baza impozabilă a taxei o constituie valoarea (fără T.V.A.) serviciilor prestate de către structurile cu funcții de cazare. Mărimea taxei este de 5% din această valoare.

Exemplu. *Hotelul „Neptun" a prestat servicii de cazare în lunile ianuarie – martie în valoare de 375 000 lei (fără T.V.A.) și a întocmit darea de seamă conform următoarei forme:*

Tabelul 4.8

Darea de seamă privind taxa pentru cazare

Valoarea (fără TVA) a serviciilor prestate, lei	***Cota taxei, %***	***Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)***
1	***2***	***3***
375000	*5*	*1875,00*

Scanned with OKEN Scanner

Taxa pentru amplasarea publicităţii

Această taxă se plăteşte pentru serviciile de plasare şi/sau difuzare a anunţurilor publicitare prin intermediul TV, radioului, presei periodice, serviciilor cinematografice, video, prin reţelele telefonice, telegrafice, telex, prin mijloacele de transport, precum şi de amplasare a publicităţii exterioare (cu ajutorul afişelor, pancartelor, panourilor, altor mijloace tehnice), cu excepţia aceleia care este amplasată total în zona de protecţie a drumurilor.

Baza impozabilă a acestei taxe este valoarea (fără T.V.A.) serviciilor de amplasare şi/sau difuzare a anunţurilor publicitare.

Mărimea maximă a taxei constituie 5% din valoarea (fără T.V.A.) serviciilor pentru amplasarea publicităţii sau/şi pentru elaborarea reclamei externe.

Exemplu. *Firma "Fulger" activează în domeniul serviciilor de amplasare a publicităţii (reclamei) în mass-media. În trimestrul I al anului ea a efectuat servicii pentru amplasarea publicităţii în valoare de 520 000 lei fără T.V.A.*

Utilizând cotele taxei indicate mai sus, firma "Fulger" va calcula suma taxei pe trimestrul I, având în vedere că agenţii economici care au obligaţii privind taxa pentru amplasarea publicităţii (reclamei) îndeplinesc şi prezintă darea de seamă (forma TAP).

Tabelul 4.9

Darea de seamă
privind taxa pentru amplasarea publicităţii

Valoarea serviciilor prestate (fără TVA), lei	*Cota taxei, %*	*Suma taxei încasate, lei*
1	*2*	*3*
520 000	*5*	*26000,00*
Total		***26000,00***

Taxa pentru aplicarea simbolicii locale

Plătitorii acestei taxe sunt persoane juridice şi fizice care folosesc simbolica locală la producţia fabricată.

Bază impozabilă a taxei este valoarea (fără T.V.A.) producţiei fabricate, căreia i se aplică simbolica locală.

Mărimea maximă a acestei taxe este de 0,1% din valoarea producţiei fabricate, căreia i se aplică simbolica locală.

Scanned with OKEN Scanner

Autorizaţia pentru folosirea simbolicei locale (stemei oraşului sau a altei localităţi, a denumirii acestora, ori a schemelor monumentelor de arhitectură, de istorie) este oferită de către organele publice locale.

Exemplu. *S.R.L. "Floare" în trimestrul I al anului a fabricat producţie în valoare de 820 000 lei, folosind la ambalare stema oraşului. Suma taxei de aplicare a simbolicii locale va constitui 820 lei (820 000 x 0,1 : 100).*

Întreprinderea va întocmi darea de seamă cu privire la taxa pentru aplicarea simbolicii locale în felul următor:

Tabelul 4.10

Darea de seamă privind taxa pentru aplicarea simbolicii locale

Valoarea (fără TVA) producţiei fabricate, căreia i se aplică simbolica locală, lei	*Cota taxei, %*	*Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)*
1	*2*	*3*
820 000	*0,1*	*820,00*

Taxa pentru unităţile de comerţ şi/sau de prestare a serviciilor sociale

Această taxă reprezintă plata pentru oferirea autorizaţiei de amplasare a obiectelor de comerţ şi/sau obiectelor de prestare a serviciilor sociale, cu excepţia obiectelor care se află în zona de protecţie a drumurilor auto. Taxa se plăteşte de către persoanele juridice şi fizice în dependenţă de suprafaţa ocupată de întreprinderile de comerţ şi/sau de prestare a serviciilor sociale, de amplasarea lor, de tipul mărfurilor desfăcute şi serviciilor prestate.

În conformitate cu anexa la Titlul VII din Codul fiscal mărimea maximă a cotei constituie:

a) în municipiul Chişinău – 9000 lei anual pentru fiecare întreprindere;
b) în municipiul Bălţi şi alte municipii – 5400 lei anual pentru fiecare întreprindere;
c) în oraşe şi localităţi rurale – 3600 lei anual pentru fiecare întreprindere.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. *Firma „Floare" care activează în mun.Chişinău dispune de 2 unităţi de comerţ şi 3 unităţi de prestare a serviciilor sociale.*

Pe trimestrul I al anului întreprinderea a întocmit dare de seamă cu privire la taxa pentru aceste unităţi. Deoarece cota taxei este prevăzută pentru un an, ea se împarte la 4 (9000 : 4 = 2250).

Tabelul 4.11

Darea de seamă privind taxa pentru unităţile de comerţ şi de prestare a serviciilor sociale

Obiectul impunerii	*Numărul*	*Suma taxei calculate, lei*
1	*2*	*3*
Unităţile de comerţ	*2*	*4500,00*
Unităţile de prestare a serviciilor sociale	*3*	*6750,00*
Total		***11250,00***

Taxa de piaţă

Taxa de piaţă se plăteşte de către persoanele juridice şi fizice pentru locuri de comercializare destinate realizării producţiei industriale, agricole, altor mărfuri la pieţe cu orice formă de proprietate, în chioşcuri, pe mese deschise şi închise, din autovehicule, căruţe, motociclete etc.

Mărimea maximă a taxei este de 20% din valoarea (fără T.V.A.) serviciilor de piaţă, care constau în acordarea locurilor pentru comerţ de către administratorul pieţei.

Exemplu. *Firma „Floare" dispune de 4 locuri de vânzare a mărfurilor proprii la piaţa centrală din mun.Chişinău. În lunile ianuarie – martie valoarea (fără TVA) serviciilor de piaţă prestate a fost de 31500 lei.*

Pe trimestrul I întreprinderea „Floare" a întocmit darea de seamă cu următorul conţinut:

Tabelul 4.12

Darea de seamă privind taxa de piaţă

Valoarea (fără TVA) serviciilor de piaţă prestate, lei	*Cota taxei, %*	*Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)*
1	*2*	*3*
31500	*20*	*6300,00*

Scanned with OKEN Scanner

Taxa de piaţă se plăteşte în casa pieţei. Proprietarul pieţei este obligat să plătească pe deplin această taxă acumulată în perioada de gestiune în buget în termenii stabiliţi de organele publice locale.

Taxa pentru parcare

Plătitorii acestei taxe sunt persoane juridice şi fizice, care acordă servicii de parcare a autovehiculelor în locuri special amenajate sau oferite pentru aceste scopuri.

Mărimea taxei pentru parcarea autovehiculelor constituie 10% din valoarea (fără T.V.A.) serviciilor de parcare prestate.

***Exemplu**. S.R.L. „Tempo" în lunile ianuarie – martie a prestat servicii de parcare a autotransportului în valoare de 129 000 lei. Pe trimestrul I al anului firma a întocmit darea de seamă pe taxa pentru parcare:*

Tabelul 4.13

Darea de seamă privind taxa pentru parcare

Valoarea (fără TVA) serviciilor de parcare prestate, lei	*Cota taxei, %*	*Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)*
1	*2*	*3*
129000	*10*	*12900,00*

Taxa balneară

Plătitori ai acestei taxe sunt cetăţenii care au procurat bilete de odihnă şi tratament. Mărimea taxei este de 1% din valoarea (fără T.V.A.) biletelor de odihnă şi tratament.

***Exemplu.** Firma „Turist" în lunile ianuarie – martie a vândut bilete de odihnă şi tratament în valoare de 245 000 lei (fără TVA) şi a întocmit pe trimestrul I darea de seamă în modul următor:*

Tabelul 4.14

Darea de seamă privind taxa balneară

Valoarea (fără TVA) biletelor de odihnă şi tratament, lei	*Cota taxei, %*	*Suma taxei calculate, lei (col.1 x col.2)*
1	*2*	*3*
245000	*1*	*2450,00*

Taxa pentru prestarea serviciilor auto de călători

Această taxă se calculează lunar de către persoanele juridice şi fizice care acordă servicii de transport a călătorilor pe rute municipale, orăşeneşti, rurale. Autorizaţiile respective sunt oferite de

Scanned with OKEN Scanner

către organele publice locale în care se indică ruta, graficul circulaţiei, durata timpului de lucru pe rută şi altă informaţie.

Taxa se plăteşte pentru fiecare unitate de transport folosită cu scopul obţinerii venitului de la prestarea serviciilor de transport a pasagerilor. Mărimea maximă a acesteia se aplică în funcţie de numărul de locuri a unităţii de transport şi constituie lunar:

a) pentru unităţile de transport cu capacitatea de până la 8 locuri – 500 lei pentru fiecare autoturism;
b) pentru unităţile de transport cu capacitatea de la 9 până la 16 locuri – 1000 lei pentru fiecare autovehicul;
c) pentru unităţile de transport cu capacitatea de la 17 până la 24 locuri – 1500 lei pentru fiecare autobus;
d) pentru unităţile de transport cu capacitatea mai mare de 24 locuri – 1700 lei pentru fiecare autobus.

Exemplu. *Staţia auto „Rapid" în luna ianuarie a prestat servicii auto de călători prin intermediul diverselor unităţi de transport şi a întocmit darea de seamă respectivă (tab. 4.15).*

Tabelul 4.15

Darea de seamă
privind taxa pentru prestarea serviciilor auto de călători

Nr. d/o	*Baza impozabilă*	*Numărul unităţilor de transport*	*Denumirea sau numărul rutei*	*Cota taxei, lei*	*Suma taxei calculate, lei (col.3 x col.5)*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1	*Autoturisme cu capacitatea de până la 8 locuri inclusiv*	*3*	*Nr.150*	*500*	*1500,00*
2	*Autovehicule (minibuse) cu capacitatea de la 9 până la 16 locuri inclusiv*	*5*	*Nr.129*	*1000*	*5000,00*
3	*Autobuse cu capacitatea de la 17 până la 24 locuri inclusiv*	*4*	*Nr.33*	*1500*	*6000,00*
4	*Autobuse cu capacitatea de peste 24 locuri*	*3*	*Nr.54*	*1700*	*5100,00*
	Total	*x*	*x*	*x*	*17600,00*

Scanned with OKEN Scanner

Evidenţa taxelor locale se ţine pe contul 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5348 "Datorii privind alte impozite şi taxe".

Suma taxelor locale calculate se reflectă astfel:

Debit 713 "Cheltuieli generale şi administrative"
Credit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5348 "Datorii privind alte impozite şi taxe".

Achitarea taxelor locale calculate se înregistrează prin formula contabilă:

Debit 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5348 "Datorii privind alte impozite şi taxe"
Credit 242 "Cont de decontare".

În contabilitatea analitică se ţine evidenţa pe fiecare fel de taxe locale în modul următor:

- datoria la începutul lunii;
- suma calculată;
- suma plăţii;
- datoria la sfârşitul lunii.

În caz de supraplată a taxelor locale suma se indică cu semnul "minus", şi va fi trecută în debitul contului 225 "Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 "Creanţe pe termen scurt privind alte impozite şi plăţi".

2.4. Contabilitatea taxei pentru folosirea drumurilor auto şi taxei pentru apă

Taxa pentru folosirea drumurilor auto

Această taxă se plăteşte pentru mijloacele de transport care se află la bilanţul persoanelor juridice sau în proprietatea persoanelor fizice. Ea se determină în momentul prezentării mijloacelor de transport la testarea tehnică, dar nu mai târziu de data de 31 iulie. Excepţie există pentru întreprinderile specializate la transportul pasagerilor care trec testarea şi plătesc taxa de 2 ori pe an în părţi egale din suma anuală – până la 31 iulie şi până la 30 noiembrie.

De taxa pentru folosirea drumurilor auto sunt scutite mijloacele de transport care nu sunt în folosinţă şi care,

Scanned with OKEN Scanner

respectiv, nu au fost înaintate spre testare în anul curent. De această taxă sunt scutite şi tractoarele, excavatoarele, autoâncărcătoarele, troleibusele şi alte mijloace tehnice care nu se folosesc pe drumurile auto, dar numai în interiorul întreprinderilor şi organizaţiilor şi nu trec testarea tehnică.

Taxa pentru folosirea drumurilor se achită până la trecerea testării tehnice, drept dovadă servind dispoziţia de plată.

Cotele taxei pentru folosirea drumurilor auto de către proprietarii mijloacelor de transport sunt stabilite de legea privind bugetul de stat pentru anul respectiv. Ele sunt stabilite în lei pentru fiecare categorie a mijloacelor de transport şi în dependenţă de volumul motorului, capacitatea unităţii de transport şi alte criterii.

Modul de întocmire a documentelor de plată a taxei pentru folosirea drumurilor auto este aprobat de către Ministerul Finanţelor şi Ministerul Afacerilor Iinterne prin scrisoarea nr.17-14-07/242-1592 din 01.04.2002 şi în corespundere cu p.21 din capitolul IV al Regulamentului despre modul de creare şi utilizare a fondului rutier, aprobat prin Hotărârea Parlamentului R.M. nr.893-XIII din 26.06.1996.

Toţi agenţii economici, plătitori ai taxei, îndeplinesc şi prezintă la Inspectoratul fiscal Darea de seamă privind calculul sumei taxei pentru folosirea drumurilor percepută de la posesorii de vehicule înmatriculate în Republica Moldova (forma TFD).

Exemplu. *SRL "Floare" dispune de 6 unităţi de transport care au fost prezentate pentru testare tehnică la 27 şi 28 iunie.*

La 1 iulie 2005 întreprinderea a întocmit şi a prezentat darea de seamă respectivă (tab.4.16).

Darea de seamă se întocmeşte şi se prezintă Inspectoratului fiscal teritorial:

- pentru perioada 1 ianuarie – 31 iulie – în termenele de plată a taxei, dar nu mai târziu de 31 iulie;
- pentru perioada 1 august – 31 decembrie, în caz de apariţie a unor obiecte impozabile adăugătoare – nu mai târziu de 31 decembrie a anului de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 4.16

Darea de seamă privind calculul sumei taxei pentru folosirea drumurilor percepută de la posesorii de vehicule înmatriculate în Republica Moldova

Nr. d/o	*Marca, tipul mijlocului de transport*	*Numărul de înmatriculare*	*Capacitatea cilindrică, cm^3*	*Masa totală, înscrisă în pașaportul tehnic, tn.*	*Capacitatea autobusului, locuri*	*Cota taxei, lei*	*Suma taxei, lei*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
1	*Moscvici-412*	*PT-902*	*1478*	*-*	*-*	*54*	*54*
2	*Kraz-257*	*HD-376*	*-*	*16*	*-*	*450*	*450*
3	*Icarus-280*	*HD-900*	*-*	*-*	*38*	*720*	*720*
4.	*Camaz-5320*	*HD-909*	*-*	*-*	*-*	*90*	*90*
5	*Motocicletă*	*HN-374*	*-*	*-*	*-*	*36*	*36*
6	*Remorcă*	*HD-376*		*10*	*-*	*180*	*180*
	Total						*1530*

Suma taxei care trebuie plătită de către S.R.L. „Floare" pentru folosirea drumurilor este de 1530 lei.

Taxa pentru apa consumată

Plătitori ai taxei pentru apă sunt agenții economici care practică activitatea de antreprenor. Instituțiile finanțate de la bugetele de toate nivelurile şi gospodăriile țărăneşti (de fermier) care nu folosesc apa în scopuri de producție, nu sunt plătitorii acestei taxe.

Taxa pentru apa consumată se determină în baza volumului de apă captată conform datelor contoarelor. Dar în caz de lipsă a acestora – conform normelor de consum al apei pentru producția fabricată, lucrările şi serviciile prestate. Calculul normelor de consum al apei se efectuează de organul de stat autorizat în mod special în acest scop.

Agenții economici calculează taxa pentru apa consumată trimestrial şi prezintă la Inspectoratul fiscal teritorial Darea de seamă (forma TA) nu mai târziu de data de 20 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune.

Taxa pentru apă se stabileşte în Legea bugetului de stat pe anul respectiv.

Exemplu. *S.R.L. "Floare" în trimestrul I al anului 2005 a consumat apă din izvoarele subterane:*

Scanned with OKEN Scanner

a) pentru scopuri tehnologice şi de gospodărire – 120 m^3;
b) pentru îmbuteliere în sticle – 75 m^3.

Legea bugetului pentru anul 2005 prevede următoarele cote ale taxei pentru apă:

- referitoare la p. a) – 5 lei pentru fiecare 10 m^3;
- referitoare la p. b) – 80 lei pentru fiecare 10 m^3.

Limitele consumului de apă se stabilesc de Concernul republican „Apele Moldovei". Pentru volumul de apă captată peste limitele stabilite, taxa se aplică în mărime triplă.

Folosind aceste date firma "Floare" a calculat şi a întocmit Darea de seamă în felul următor:

Tabelul 4.17

Darea de seamă privind taxa pentru apă pe trimestrul I al anului 2005

Nr. d/o	Consumul apei	Limita stabilită de consum a apei pe [illegible]	Cantitatea de apă consumată		Cota taxei pentru consumul apei		Suma taxei pentru apa consumată, lei		
			real, m^3	supralimi-tă, m^3	în limită, lei pentru 10m^3	supralimită, lei pentru 10m^3	în limitele stabilite (col.4 x col.6)	supralimită (col.5 x col.7)	Total (col.8 + col.9)
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
1	Din sistemele gospodăriei apelor								
a)	Din izvoarele de suprafaţă şi subterane	100	120	20	5,00	5,0 x 3	50,00	30,00	80,00
b)	Din izvoarele de suprafaţă şi subterane destinată îmbutelierii în sticle şi în alte recipiente	80	75	-	80,00	-	600,00	-	600,00
2	Din izvoare de suprafaţă pentru irigarea terenurilor								
3	Utilizată de hidrocentrale electrice								
	Total								**680,00**

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile aferente taxei pentru folosirea drumurilor şi a taxei pentru apa consumată vor fi incluse în componenţa cheltuielilor generale şi administrative.

În luna aprilie 2005 firma „Floare" va întocmi formula contabilă:

Debit 713 „Cheltuieli generale şi administrative "-680 lei

Credit 534 „Datorii privind decontările cu bugetul " subcontul 5348 „Datorii privind alte impozite şi taxe"-680,00 lei

Întrebări pentru autocontrol

1. Care sunt documentele normative de reglementare a modului de determinare a taxei vamale?
2. Cine sunt plătitorii taxei vamale?
3. Care este baza de calcul a taxei vamale?
4. Indicaţi corespondenţa conturilor referitoare la calcularea taxei vamale şi a taxei pentru executarea procedurilor vamale.
5. Numiţi regimurile vamale pentru mărfuri şi mijloace de transport.
6. Care este baza calculării plăţii taxei vamale şi a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale?
7. În ce termene se prezintă Declaraţia vamală?
8. Numiţi subiecţii impunerii, obiectele impunerii şi baza impozabilă a impozitului pe bunurile imobiliare.
9. Care este cota maximă a impozitului pe bunurile imobiliare?
10. Cum sunt evaluate bunurile imobiliare la calcularea impozitului pe bunurile imobiliare?
11. Cine şi în ce cazuri sunt scutiţi de impozitul pe bunurile imobiliare?
12. Cum se calculează impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice?
13. Indicaţi corespondenţa conturilor la calcularea sumei impozitului pe bunurile imobiliare.
14. Numiţi subiecţii şi obiectul impozitului funciar.
15. Cum se calculează indicele mediu cadastral?
16. Ce reprezintă Calculul impozitului funciar pentru anul gestionar?
17. Cum se contabilizează suma calculată a impozitului funciar?
18. Care este esenţa şi modul de calculare a taxei pentru amenajarea teritoriului?

Scanned with OKEN Scanner

19. Cine sunt plătitorii taxei pentru efectuarea licitaţiilor şi a lotereelor locale?
20. Numiţi obiectul taxei pentru cazare şi care este baza de calcul.
21. Cum se calculează taxa pentru amplasarea publicităţii?
22. Cine sunt plătitorii taxei pentru dreptul de a folosi simbolica locală?
23. Ce prezintă taxa pentru unităţile comerciale?
24. Care este sensul şi modul de calculare a taxei de piaţă?
25. Cine sunt plătitorii taxei pentru prestarea serviciilor auto de călători?
26. Care este corespondenţa conturilor la calcularea taxelor locale?

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

I. Legi şi alte acte normative

1. Codul fiscal al Republicii Moldova // Contabilitate şi Audit nr.1, 2005
2. Codul vamal al Republicii Moldova nr.1149-XIV din 20 iulie 2000 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.160-162 din 31 decembrie 2000
3. Legea contabilităţii nr.426-XIII din 4 aprilie 1995 // Contabilitate şi audit, nr.5, 2000.
4. Legea cu privire la tarifele vamale nr.1380-XIII din 20 noiembrie 1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.40-41 din 7 mai 1998
5. Legea cu privire la zonele economice libere de întreprinzător nr.440-XV din 27 iulie 2001 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.108-109/834 din 6 septembrie 2001
6. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la clasificarea mijloacelor fixe pe categorii de proprietate în scopul impozitării" nr.1218 din 31 decembrie 1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.12-13 din 20 februarie 1998
7. Regulamentul despre modul de declarare a valorii în vamă a mărfurilor, importate pe teritoriul Republicii Moldova aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.600 din 14 mai 2002 // Monitorul oficial al Republicii Moldova nr.66-68 din 23 mai 2002
8. Despre modul de rambursare a sumelor taxei vamale. Regulamentul Departamentului vamal al Republicii Moldova nr.5558 din 4 august 2003 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.215-217 din 7 octombrie 2003
9. Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderii şi Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91 din 30 decembrie 1997
10. Regulamentul privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată aprobat de Ministerul finanţelor RM la 1 noiembrie 1999 nr.05/1-2-07/586 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.73-74/241 din 23 iunie 2000

Scanned with OKEN Scanner

11. Instrucţiunea Inspectoratului principal de stat privind restituirea sumelor TVA nr.06 din 30 decembrie 2002 // Monitorul oficial al Republicii Moldova nr. 190+197/419 din 31 decembrie 2002
12. Particularităţile aplicării TVA în zonele economice libere // Contabilitate şi audit, nr.12, 2002
13. Standardul Naţional de Contabilitate nr.12 „Impozitul pe venit" // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91 din 30 decembrie 1997
14. Regulamentul cu privire la restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată în cazul exportului de produse, obţinute din prelucrarea mărfurilor pe teritoriul vamal (ordinul Departamentului vamal al RM nr.76 din 26 aprilie 2004) // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.138-146/282 din 13 august 2004
15. Instrucţiunea „Cu privire la întocmirea formularului documentului primar cu regim special – factura fiscală pentru efectuarea livrărilor de mărfuri şi servicii impozabile cu TVA" aprobată prin ordinul Ministrului finanţelor al Republicii Moldova nr.32 din 11 martie 2002 şi a Departamentului statistică şi sociologie a RM nr.30 din 13 martie 2002 // Monitorul oficial al RM nr.39-42 din 21 martie 2002
16. Instrucţiunea cu privire la modul de administrare a accizului aprobată de Inspectoratul fiscal principal de Stat nr.188 din 21 octombrie 2004 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 205-207 din 12 noiembrie 2004
17. Instrucţiunea despre modul de calculare şi plată în buget a impozitului funciar şi a impozitului pe bunurile imobiliare aprobată de Ministerul finanţelor la 14.09.2001, nr.11 // Contabilitate şi audit, nr. 11, 2001
18. Instrucţiunea cu privire la modul de calculare şi achitare a accizelor aprobată de Ministerul finanţelor la 16 august 2002, nr.03 // Contabilitate şi audit,nr 11, 2002
19. Despre trecerea în cont a accizelor la unele mărfuri supuse accizelor. Scrisoarea Ministerului finanţelor nr.(17-13-03/1-2176)27 din 7 mai 2002 // Contabilitate şi audit, nr.6, 2002
20. Cu privire la aprobarea Anexei 9D la Declaraţia cu privire la impozitul pe venit (forma VEN04). Scrisoarea Ministerului finanţelor nr.29 din 9 februarie 2005 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 26-28 din 18 februarie 2005.

Scanned with OKEN Scanner

II. Manuale, cărţi

1. Букур В. Учет нематериальных активов. – Кишинэу, Cartier, 2002.
2. Burada C. Armonizarea dintre contabilitate şi fiscalitate. – Piteşti, Independenţa economică, 2002.
3. Contabilitate financiară. Col.de autori, coord. A.Nederiţa / manual, - Chişinău, ASEM, 2003.
4. Noul sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova, vol.II.- Chişinău, MARP, 1999.
5. Практические рекомендации по анализу финансовых отчетов, исчислению и учету подоходного налога и НДС. Кол. авторов, под ред. В.С.Букур и П.Г.Тостоган, - Кишинэу, „Contabil-service", 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Redactor literar: Valentina Frunze

Tehnoredactare computerizată: Vitalie Spînachi

Semnat pentru tipar 04.11.2005
Format 70x100/16
35,25 coli de tipar
Comanda nr. 7390
Tirajul 2000 ex.

Î.S. Firma Editorial-Poligrafică „Tipografia Centrală"
MD-2068, Chișinău, str. Florilor, 1
Tel.: 43-03-60, 49-31-46
Ministerul Culturii și Turismului al Republicii Moldova

Scanned with OKEN Scanner